

De la responsabilité du mari en droit fiscal

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le mercredi 11 mai 1938, à 15 heures

PAR

Lucien SALELLES

Président : M. DESSERTAUX, Professeur

Suffragants { *MM. GROUBER, Professeur*
MARCHAL, Agrégé

LIBRAIRIE
DU

RECUEIL SIREY

(Société anonyme)

22, Rue Soufflot, PARIS (V°)

1938

**De la responsabilité du mari
en droit fiscal**

**La Faculté n'entend donner aucune approbation
ni improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.**

De la responsabilité du mari en droit fiscal

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le mercredi 11 mai 1938, à 15 heures

PAR

Lucien SALELLES

Président : M. DESSERTAUX, Professeur

Suffragants { *MM. GROUBER, Professeur*
MARCHAL, Agrégé

LIBRAIRIE
DU
RECUEIL SIREY

(Société anonyme)

22, Rue Soufflot, PARIS (V°)

—
1938



*« Il faut rendre la matière des finances si simple qu'elle
puisse être entendue par toutes sortes de personnes ».*

COLBERT.

PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

Cass. civ.	Arrêt de la Cour de cassation, Chambre civile.
Cass. crim.	Arrêt de la Cour de cassation, Chambre criminelle.
Req.	Arrêt de la Cour de cassation, Chambre des requêtes.
Cons. d'Et.	Arrêt du Conseil d'Etat.
D.E.	<i>Dictionnaire des droits d'enregistrement par les rédacteurs du Journal de l'enregistrement et des domaines.</i>
D.H.	Dalloz, <i>Recueil hebdomadaire de jurisprudence.</i>
D.J.G.	Dalloz, <i>Répertoire de jurisprudence générale.</i>
D.P.	Dalloz, <i>Recueil périodique.</i>
Déb. Ch.	Débats, Chambre des députés, (<i>Journal officiel</i>).
Déb. Sénat	Débats, Sénat (<i>Journal officiel</i>).
Dup.	<i>Bulletin des contributions directes et du cadastre</i> (Collection Paul Dupont).
Gaz. Pal.	Gazette du Palais.
Gaz. Trib.	Gazette des Tribunaux.
Instr.	Instruction.
J. ou J.E.	<i>Journal de l'enregistrement.</i>
J.O.	<i>Journal officiel.</i>
Lebon	<i>Recueil des arrêts du Conseil d'Etat</i> (Collection Lebon et Panhard).
R.E.	<i>Revue de l'enregistrement</i>
R.G.	<i>Répertoire général</i> de M. Garnier.
R.I.	<i>Revue des impôts sur le commerce et l'industrie</i> (M. Maguéro).
R.O.	<i>Recueil officiel des lois et règlements relatifs aux contributions directes</i> , deuxième partie, décisions du Conseil d'Etat.
R.P.	<i>Répertoire périodique</i> de M. Garnier.
R.Sc. L. F.	<i>Revue de science et législation financières</i>
Rép. Min. Fin	Réponse du ministre des Finances à une question écrite.
Rép. prat.	<i>Répertoire pratique.</i>
Rev. B.G.	<i>Revue des bénéfices de guerre.</i>
S.	Sirey, <i>Recueil périodique</i>
Sol.	Solution.
TA.	<i>Traité alphabétique des droits d'enregistrement</i> de M. Maguéro.

INTRODUCTION

CHAPITRE PREMIER

DES DETTES DE LA FEMME ET DE LA RESPONSABILITÉ MARITALE EN DROIT PRIVÉ

1. — *Des conventions matrimoniales.*

Le mariage, que l'on a pu définir de façons fort diverses, est un contrat civil des plus importants. Unissant l'homme et la femme dans une vie commune qu'ils ne peuvent faire cesser à leur gré, non seulement il modifie l'état des personnes, mais marque profondément de son empreinte la condition des biens. Par son effet, l'association des époux se substitue le plus souvent à chacun des contractants dont la capacité se trouve diminuée ; il influe sur les patrimoines des époux aussi bien par la création, sous certains régimes, d'une masse commune que par les règles qui gouvernent leur administration et leur jouissance. Aussi les rapports pécuniaires des conjoints ont-ils donné naissance à la théorie des régimes matrimoniaux.

Le régime matrimonial est « l'ensemble des conventions faites en vue d'un futur mariage et ayant principalement pour but de régler l'association conjugale quant aux biens »¹. Cette définition laisse entrevoir malgré sa concision la mul-

1. Demante et Colmet de Santerre, *Cours analytique de Code civil*, t. VI, p. 1. Il résulte d'ailleurs de cette définition que ses auteurs considèrent l'acceptation de la communauté légale par les époux qui se marient sans contrat comme une convention tacite. Cette théorie n'est plus guère soutenue actuellement.

titude et la complexité des problèmes juridiques soulevés par une telle union. En quelle manière celle-ci modifiera-t-elle les patrimoines des époux ? existera-t-il des biens communs et par qui seront-ils administrés ? quels seront les pouvoirs de l'administrateur ? la femme aura-t-elle des biens propres ? dans quelle mesure pourra-t-elle en disposer et en assurer la gestion ? quelles seront les conséquences de la dissolution du mariage ? La situation des tiers, donateurs ou créanciers, est encore soumise à la solution de ces différentes questions.

Dès lors le législateur n'a pu se dispenser de réglementer longuement ces conventions et le Code civil leur consacre le titre cinquième du livre III comprenant les articles 1387 à 1581. Ils contiennent une réglementation minutieuse, d'une part, à l'égard des personnes qui ne procèdent pas à la rédaction d'un contrat de mariage et, d'autre part, posent les principes de régimes matrimoniaux types aisément modifiables pour satisfaire aux préférences individuelles.

Sur la première conception repose l'organisation de la communauté légale, issue des coutumes des provinces du nord de la France. L'élément principal de ce régime est l'existence d'une masse commune de biens indivis entre les deux époux, masse que le mari administre et dont il peut disposer presque librement. Les biens propres, c'est-à-dire, personnels à chaque conjoint, sont eux-mêmes administrés par le mari et la communauté profite de leurs revenus. A la dissolution du mariage, enfin, les biens communs sont partagés entre les époux ou leurs représentants.

Les régimes matrimoniaux types qui peuvent être adoptés par contrat de mariage sont au nombre de quatre.

Le premier qui porte le nom de communauté réduite aux acquêts est une convention destinée à modifier la composition active et passive de la communauté légale. La masse indivise est réduite aux acquêts faits par les époux ensemble ou séparément durant le mariage et provenant tant de l'industrie commune que des économies faites sur les fruits et revenus des biens des deux époux (C. civ., art. 1498, 2^o al.) ; par ailleurs, les conjoints sont censés exclure de la

communauté les dettes de chacun d'eux actuelles et futures (C. civ., art. 1498, 1^{er} al.). Mais les droits d'administration du mari aussi bien que la nécessité de procéder à un partage des biens communs sont les mêmes que précédemment¹.

Le régime sans communauté, ainsi que son nom l'indique, se caractérise par l'absence de masse commune ; un droit d'usufruit est attribué au mari sur les biens personnels de sa femme ; les revenus de ceux-ci lui appartiennent en propre et ne sont pas destinés à être partagés à la fin du mariage.

Exclusif encore de toute indivision, le régime de séparation de biens laisse à chaque époux la propriété, la jouissance et l'administration de son patrimoine ; la capacité de la femme subit cependant certaines restrictions ; la contribution aux charges du ménage est fixée soit par les conjoints, soit par la loi (C. civ., art. 1448 et 1537).

Enfin, le régime dotal fait le départ des biens de la femme en deux catégories : les biens dotaux, en principe inaliénables et insaisissables, sont soumis à la jouissance du mari qui les administre ; au contraire, la femme conserve sur les biens paraphernaux des droits analogues à ceux d'une femme séparée.

Tels sont très sommairement résumés les caractères fondamentaux des conventions matrimoniales. Il convient toutefois d'insister sur la liberté que ce système laisse aux parties. Libres de se marier sans contrat et de se placer ainsi sous le régime de la communauté légale, les futurs époux peuvent choisir conventionnellement celui-ci ; ils ont encore la faculté de combiner à leur gré les différents régimes et d'adopter toute clause qui leur paraît utile ou opportune, mais ils doivent se soumettre aux restrictions prévues par les articles 1387 à 1390 du Code civil et l'article 1 de la loi du 13 juillet 1907.

Dans ces conditions, si nous remarquons que les conventions matrimoniales, qui constituent la loi des parties (C.

1. La communauté légale et les régimes de communauté conventionnelle parmi lesquels nous avons cité à titre d'exemple, la communauté réduite aux acquêts, sont les seuls régimes qui modifient la condition d'une partie du patrimoine du mari.

civ., art. 1134), et ne peuvent recevoir aucun changement après la célébration du mariage (C. civ., art. 1395) « déterminent en grande partie les droits que le survivant exerce au décès du premier mourant, on aura compris tout l'intérêt de cette matière, l'une des plus importantes et des plus difficiles de notre droit »¹.

Nous n'entreprendrons pas l'étude de cette question, étude qui excéderait notre compétence et dépasserait les limites de notre sujet. Mais il nous paraît nécessaire cependant d'indiquer brièvement les principes de la responsabilité maritale en droit privé.

2. — *Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime de la communauté légale.*

Jusqu'à ces derniers temps, la puissance maritale qui n'est pas nommément désignée par le Code civil mais analysée dans l'article 213 d'après lequel « le mari doit protection à sa femme, la femme obéissance à son mari », avait pour principal effet, à l'égard du patrimoine de la femme mariée, l'incapacité de celle-ci et la nécessité de l'autorisation du mari.

Quelque fondées que soient les critiques que cette institution ait motivées, quelle que soit l'importance des lois qui depuis près de soixante ans ont commencé sa destruction, l'incapacité de la femme mariée demeurerait encore quant aux biens une des conséquences les plus importantes du mariage.

Il résultait en premier lieu de l'article 217 du Code civil que la femme, même non commune ou séparée de biens, ne pouvait donner, aliéner, hypothéquer, acquérir à titre gratuit ou onéreux, sans le concours du mari dans l'acte, ou son consentement par écrit. D'autre part, l'article 215 du même Code faisait défense à la femme d'ester en jugement sans l'autorisation de son mari, quand même elle aurait été marchande publique, ou non commune ou séparée de biens. Ces textes, assortis de quelques autres (C. civ., art. 221, 222, 405, 2^e al., 420, 2^e al., 480, 2^e al., 776, 1238,

1. A. Colin et H. Capitant, *Cours élémentaire de droit civil français*, t. III, p. 1.

1241 ; C. comm., art. 4) qui diminuait encore la personnalité juridique de la femme mariée, suffisaient à justifier que l'incapacité était la règle et la capacité l'exception. En effet, rares étaient les hypothèses dans lesquelles une femme mariée pouvait agir elle-même. On pouvait citer l'article 216 du Code civil qui dispensait de l'autorisation maritale la femme poursuivie en matière criminelle ou de police et l'article 6 de la loi du 13 juillet 1907 qui lui accordait la même faveur pour toutes les contestations relatives aux droits qui lui étaient reconnus par cette loi. Par ailleurs, en ce qui concernait les actes extrajudiciaires, et abstraction faite de l'exercice de la puissance paternelle que la femme ne possède qu'à défaut du mari, elle pouvait procéder seule à la rédaction d'un testament (C. civ., art. 226 et 905) ainsi qu'à l'accomplissement des actes conservatoires et était tenue des obligations délictuelles ou légales. Enfin, certaines lois postérieures au Code civil avaient encore prévu diverses exceptions.

L'autorisation par le mari, qui pouvait être suppléé par la justice dans certains cas légalement définis posait le problème de la responsabilité maritale. Il convenait, en effet, de déterminer les conséquences que pouvait avoir sur le patrimoine du mari l'autorisation qu'il a accordée ou celle donnée par la justice ou enfin même le défaut d'habilitation de la femme. Ce problème ne comportait pas une solution unique mais au contraire des réponses différentes suivant les conventions matrimoniales adoptées par les conjoints et la nature des dettes nées du chef de la femme.

La loi du 18 février 1938 vient d'abroger ces principes traditionnels. Toutefois, il résulte de l'article 215, paragraphe 2 nouveau, que « les restrictions à cet exercice ne peuvent résulter que de limitations légales ou du régime matrimonial qu'elle a adopté ». Donc, la libre activité de la femme dans le domaine juridique reste en général soumise aux restrictions résultant de son régime matrimonial ; aussi le mari a toujours, notamment sous le régime de communauté, un droit de contrôle sur la gestion de la fortune propre de sa femme (droit qui s'exerce, soit par des actes d'administration directs du mari, soit par le refus d'autorisation

qu'il peut opposer aux actes de disposition projetés par sa femme). Et cette situation explique et justifie le maintien de la grande majorité des solutions fiscales antérieures relatives à la responsabilité du mari — qui se rattachent maintenant, non plus à la puissance maritale, mais aux pouvoirs que le mari tient du régime matrimonial.

Sous le régime de la communauté légale le passif se divise en deux parties dont l'une est à la charge de la masse commune et l'autre demeure propre à l'époux débiteur. A l'égard de la femme, la première catégorie comprend tout d'abord les dettes mobilières dont elle était grevée au jour de la célébration du mariage (C. civ., art. 1409-1°). La responsabilité maritale n'est pas en cause dans cette hypothèse ; la femme s'est engagée alors qu'elle jouissait d'une entière capacité ; la dette dont elle fait ainsi supporter le poids à la communauté est pour celle-ci une obligation légale.

Pendant le mariage la femme ne peut, en principe, sans le consentement de son mari obliger la communauté. Il en sera donc seulement ainsi lorsqu'elle agira en qualité de mandataire ou contractera avec le mari ou l'autorisation de celui-ci.

A la procuration générale ou spéciale qu'envisage l'article 1420 du Code civil doit être joint le mandat tacite qu'en fait et traditionnellement le mari est présumé avoir donné à sa femme pour l'accomplissement des actes courants de la vie domestique. Dans l'un comme dans l'autre cas, les créanciers du ménage ont action sur les biens de la communauté et sur les propres du mari, mais non sur les biens personnels de la femme (C. civ., art. 1420, *in fine*).

Lorsque la femme s'engage avec l'autorisation du mari, il ressort de l'article 1419 du Code civil que les créanciers peuvent poursuivre le paiement des dettes qui en résultent tant sur tous les biens de la communauté que sur ceux du mari ou de la femme. Il s'ensuit que le consentement du mari a pour résultat d'engager la totalité des biens des époux et d'étendre considérablement la responsabilité maritale. Dérégatoire à l'adage « *qui auctor est, se non obligat* », cette conséquence s'explique par le fait que « la communauté est

la chose du mari » et que « c'est du chef du mari et non du chef de la femme que la communauté est grevée des dettes de la femme contractées avec l'autorisation maritale »¹.

La femme peut enfin s'obliger solidairement avec son mari². Les deux époux sont alors, sans nul doute, et conformément aux principes de la solidarité, tenus pour le tout de la dette. L'article 1431 du Code civil décide cependant que la femme n'est réputée s'être engagée que comme caution. Mais cette exception ne produit effet qu'entre les époux et ne modifie pas les droits des créanciers qui peuvent poursuivre la femme au même titre que le mari³.

Au consentement marital peut être substituée l'autorisation par la justice pour tirer le mari de prison ou pour l'établissement des enfants en cas d'absence de ce dernier (C. civ., art. 1427). Dans ces hypothèses, auxquelles nulle autre ne peut être assimilée, l'article 1427 du Code civil devant être interprété restrictivement, le droit des créanciers est aussi étendu que s'il s'agissait d'une dette contractée avec l'autorisation du mari.

Sont encore à la charge de la communauté les dettes des successions mobilières échues à la femme pendant le mariage (C. civ., art. 1411) et celles des successions mixtes « jusqu'à concurrence de la portion contributoire du mobilier dans les dettes, eu égard à la valeur de ce mobilier comparée à celles des immeubles » (C. civ., art. 1414, 1^{er} al., *in fine*). Le gage des créanciers diffère suivant que la femme a accepté la succession avec l'autorisation du mari ou celle de justice⁴. Dans le premier cas, il se compose des biens communs et des biens personnels des deux époux. Dans le second, au contraire, il s'étend seulement à la nue propriété des propres de la femme (C. civ., art. 1417 et 1426). Par ailleurs, si le passif d'une succession purement immobilière échue à la femme reste à sa charge exclusive (C. civ., art.

1. A Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. III, p. 114-115.

2. L'obligation conjointe des époux, à laquelle fait allusion l'article 1487 du Code civil, est en pratique exceptionnelle. En général, la femme contracte avec l'autorisation du mari ou solidairement avec lui.

3. Cass. civ., 4 décembre 1855 (*D.P.*, 56.1.58).

4. Le gage des créanciers comprend en toute hypothèse l'actif de la succession recueillie par la femme.

1412, 1^{er} al.), l'autorisation du mari a pour effet d'engager l'usufruit des propres de la femme ; il s'ensuit que les créanciers peuvent poursuivre la pleine propriété des biens de la femme (C. civ., art. 1413).

Enfin la communauté est grevée des charges du ménage et des charges usufruitaires (C. civ., art. 1409, 3^o, 4^o et 5^o).

D'après ces principes, le passif qui reste propre à la femme et dont la communauté et le mari ne sont pas tenus comprend :

1^o les dettes contractées sans autorisation du mari ni de justice, dettes nulles en principe ;

2^o les dettes nées de délits ou actes dommageables ;

3^o les dettes contractées avec autorisation de justice, exception faite des hypothèses prévues par l'article 1427 du Code civil ;

4^o les dettes des successions mobilières ou mixtes acceptées avec autorisation de justice ;

5^o les dettes des successions immobilières dans tous les cas, sous la réserve ci-dessus indiquée.

Les biens réservés de la femme, régis par la loi du 13 juillet 1907, font partie de la masse commune ; leur situation, au regard des créanciers des époux est cependant particulière. Administrés par la femme avec des pouvoirs étendus, ils constituent en premier lieu le gage de ses créanciers personnels (loi du 13 juillet 1907, art. 3, 1^{er} al.), alors même qu'il s'agissait avant la loi du 18 février 1938 d'une dette contractée sans autorisation maritale. D'autre part, le deuxième alinéa de l'article 3 de la loi précitée contient une disposition plus exorbitante encore du droit commun ; ce texte soustrait en effet à l'action des créanciers du mari les produits du travail de la femme et les économies en provenant ; il porte ainsi une atteinte grave aux droits souverains que le Code civil accorde au mari sur les biens communs. Mais cette exception n'est pas générale et le droit commun s'applique notamment lorsque le mari a contracté dans l'intérêt du ménage. Enfin lorsque la femme s'engage dans un intérêt similaire, elle grève d'après le quatrième alinéa du même article les biens personnels du mari et la communauté.

3. — *Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime de la communauté réduite aux acquêts.*

L'adoption par contrat de la communauté réduite aux acquêts laisse subsister, dans leur ensemble, les principes relatifs au passif et à la responsabilité maritale sous le régime légal. Il s'ensuit que seules les différences existant entre eux présentent quelque intérêt.

Il résulte, à cet égard, du premier alinéa de l'article 1498 du Code civil que restent à la charge exclusive de l'époux débiteur les dettes antérieures au mariage ainsi que celles des successions qui lui échoient postérieurement.

Toutefois, le droit de poursuite des créanciers successoraux n'est pas aussi limité. Réserve faite des récompenses qui seront dues au moment de la liquidation du régime matrimonial, l'article 1416, premier alinéa du Code civil déclare les biens communs et, par suite ceux du mari, tenus des dettes d'une succession que la femme a acceptée avec l'autorisation maritale. Une solution identique s'applique, d'après le deuxième alinéa du même article, « si la succession n'a été acceptée par la femme que comme autorisée en justice, et que néanmoins le mobilier en ait été confondu dans celui de la communauté sans un inventaire préalable ».

4. — *Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime sans communauté.*

Nous avons vu que sous le régime sans communauté, la femme conserve la charge de ses dettes ; le consentement que le mari a pu donner n'engage donc pas sa responsabilité ; mais il est cependant tenu de toutes les charges de l'usufruit qui lui appartient sur les propres de sa femme (C. civ., art. 1533).

Les créanciers de la femme peuvent néanmoins saisir ses meubles lorsque le mari n'a pas procédé à leur inventaire.

Si l'autorisation de justice ne permet à la femme d'engager que la nue-propriété de ses propres, la pleine propriété de ceux-ci peut être saisie par les créanciers pour le paiement d'une dette contractée avec l'autorisation du mari.

Il résulte enfin de l'article 5, quatrième alinéa de la loi du 13 juillet 1907 que, sous tous les régimes qui ne compor-

tent pas de communauté, sont propres à la femme le produit de son travail personnel et les économies en provenant. Mais les créanciers qui prouvent que l'obligation du mari a été contractée par lui dans l'intérêt du ménage ont le droit de se faire payer sur les biens réservés à la femme¹.

5. — Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime de la séparation de biens.

La séparation de biens laisse à chaque époux la propriété, l'administration et la jouissance de son patrimoine. Aussi est-ce le plus simple de tous les régimes matrimoniaux. Les nécessités de la vie commune ainsi que l'autorisation maritale à laquelle est soumise dans certains cas la femme séparée mettent cependant obstacle à l'indépendance complète des époux ; les actes de l'un influent dans des conditions dont il convient d'indiquer les principes et les limites sur les biens de l'autre.

L'article 1449 du Code civil accorde à la femme le droit d'administrer librement sa fortune. A cet égard, l'unanimité de la doctrine établit une répartition bipartite des divers actes juridiques, d'après laquelle les uns rentrent dans la sphère des pouvoirs d'administration et les autres sont interdits à la femme non autorisée ; certains actes, enfin, tels que le placement des capitaux, le partage d'une succession, la conversion de titres nominatifs en titres au porteur sont l'objet d'une controverse encore ouverte et rangés suivant les auteurs dans la première ou la deuxième catégorie².

Lorsque la femme agit conformément aux pouvoirs qui lui sont légalement accordés, elle oblige valablement son patrimoine ; il s'ensuit que les biens qui composent ce dernier peuvent être saisis par les tiers avec lesquels elle a traité ; mais ceux-ci sont dépourvus de toute action contre le mari qui est, en l'espèce, complètement étranger à l'activité de sa femme, « *res inter alios acta, aliis neque nocere, neque prodesse potest* ».

1. Colin et Capitant, *op. cit.*, t. III, n° 336 bis.

2. Cette controverse est susceptible de perdre de son intérêt depuis le vote de la loi du 18 février 1938.

Une solution identique s'impose si la femme dûment habilitée fait un acte qui lui est permis seulement avec l'autorisation de son mari. Ce dernier en accordant son consentement n'a pas manifesté, en effet, l'intention de s'obliger lui-même. Au surplus, l'absence de masse indivise ne permet pas de faire valoir une exception à l'adage « *qui auctor est, se non obligat* » analogue à celle que comporte le régime de la communauté légale.

Toutefois, et par exception, le Code civil dans son article 1450 prévoit que le mari peut être garant, dans certains cas, du défaut d'emploi ou de remploi du prix des biens vendus par sa femme. La responsabilité du mari diffère d'ailleurs suivant que l'aliénation a été autorisée par lui-même ou par la justice. Lorsqu'une habilitation judiciaire est intervenue, l'acte est accompli en l'absence du mari, peut-être contre son gré ; aussi ne peut-il être tenu que si, en fait, il a joué un rôle dans l'opération envisagée ; pour cette raison, le premier alinéa de l'article 1450 précité écarte sa responsabilité « à moins qu'il n'ait concouru au contrat ou qu'il ne soit prouvé que les deniers ont été reçus par lui, ou ont tourné à son profit ». Quand il a, au contraire, donné son consentement, il suffit pour qu'il ait à surveiller non l'utilité, mais la réalité de l'emploi ou du remploi que la vente ait été faite en sa présence (C. civ., art. 1450, 2^e al.). Il ne serait pas garant si le contrat, autorisé par lui, avait été passé sans qu'il y assiste¹.

Quels étaient enfin, avant la loi du 18 février 1938, les effets de l'acte passé par la femme sans autorisation régulière de son mari ou de justice ? Sans doute un tel acte était annulable ; mais il était atteint d'une nullité relative qui ne pouvait être opposée que par la femme, par le mari ou par leurs héritiers (C. civ., art. 225). Aussi longtemps que l'une de ces personnes ne provoquait pas l'application de la sanction judiciaire de l'incapacité de la femme mariée, l'acte était valable. Il devait, dès lors, produire tous ses effets contre les époux : les tiers avaient action sur les biens de la femme ; ils ne pouvaient poursuivre le mari ; celui-ci

1. Cass. civ., 8 juillet 1891 (D., 93.1.388 ; S., 92.1.490).

qui n'était pas garant de l'acte accompli avec son autorisation ne pouvait l'être lorsque son consentement n'avait pas été sollicité.

Il est fréquent, dans la pratique, que le patrimoine de la femme soit administré par le mari. Par analogie avec les dispositions du Code civil, relatives à la gestion des paraphernaux sous le régime dotal (art. 1577 à 1580), trois situations sont susceptibles de se présenter.

Si la femme donne sa procuration au mari pour administrer ses biens, avec charge de lui rendre compte des fruits, il est tenu vis-à-vis d'elle comme tout mandataire (C. civ., art. 1577 et 1984). Pour apprécier la responsabilité du mari il est nécessaire de se référer aux clauses du mandat qui lui a été donné. Mais les tiers n'ont pas d'action contre lui s'il agit dans la limite de ses pouvoirs.

Si le mari a joui des biens de sa femme sans mandat, et néanmoins sans opposition de sa part, il n'est tenu à la dissolution du mariage, ou à la première demande de sa femme, qu'à la représentation des fruits existants, et il n'est point comptable de ceux qui ont été consommés jusqu'alors (C. civ., art. 1539 et 1578). Il semble qu'on se trouve dans cette hypothèse en présence d'un quasi-contrat de gestion d'affaires et le mari se soumet à toutes les obligations qui résulteraient d'un mandat exprès qui lui aurait été donné par sa femme (C. civ., art. 1372, 2^e al.).

Si le mari a joui des biens de sa femme malgré l'opposition constatée de celle-ci, il est comptable envers elle de tous les fruits tant existants que consommés (C. civ., art. 1579). L'opposition de la femme étant méconnue, et le mari abusant de ses pouvoirs, il est rationnel que sa responsabilité soit plus grande. Il répond alors envers les tiers des conséquences de ses actes. Il résulte, en effet, de l'article 1998, 2^e alinéa du Code civil que le mandant n'est tenu de ce qui a été fait au delà du pouvoir qu'il a donné qu'autant qu'il l'a ratifié expressément ou tacitement. Il s'ensuit qu'en l'espèce l'opposition de la femme étant exclusive de toute confirmation, la responsabilité du mari est entière.

Les hypothèses que nous avons étudiées intéressent principalement le patrimoine de la femme ; la mise en cause

du mari est subsidiaire; dans certains cas, cependant, inhérents à l'état de mariage, les deux époux sont également engagés par le fait de l'un d'eux. C'est ainsi que l'article 1448 du Code civil dispose que « la femme qui a obtenu la séparation de biens, doit contribuer, proportionnellement à ses facultés et à celles du mari, tant aux frais du ménage, qu'à ceux d'éducation des enfants communs; elle doit supporter entièrement ces frais s'il ne reste rien au mari ». Au cas de séparation conventionnelle « chacun des époux contribue aux charges du ménage, suivant les conventions contenues en leur contrat; et s'il n'en existe point à cet égard, la femme contribue à ces charges jusqu'à concurrence du tiers de ses revenus » (C. civ., art. 1537). Quand l'obligation a été contractée par le mari et que celui-ci se trouve sans ressource, les tiers ont action contre la femme pour le recouvrement de l'intégralité de leur créance¹ mais si le mari a des moyens d'existence, le droit de poursuite se limite à la part contributive de la femme². Réciproquement le mari est responsable sur ses biens du paiement de la dépense engagée par sa femme.

Enfin, les biens réservés de la femme séparée sont dans la même situation que ceux de la femme mariée sous un régime sans communauté (loi du 13 juill. 1907, art. 5, 4^e al.) sous cette réserve que le mari ne peut pas les obliger (*ibid*, art. 3, 2^e al.).

6. — *Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime dotal.*

De la division du patrimoine de la femme mariée sous le régime dotal en deux masses distinctes obéissant à des principes différents naît une répartition corrélatrice du passif.

L'article 1576, 1^{er} alinéa du Code civil, donne à la femme l'administration et la jouissance de ses biens paraphernaux. De la comparaison de ce texte avec celui de l'article 1449

1. Req., 25 mai 1891 (D.P., 92.1.20; S., 92.1.369 et note de M. Appert); — Civ., 22 novembre 1893 (D.P., 94.1.286; S., 96.1.14); — Req., 11 avril 1902 (D.P., 1903.1.465); — Req., 3 juillet 1907 (D.P., 1907.1.384; S., 1909.1.543); — Paris, 8 juillet 1925 (D.P., 1926.2.77).

2. Req., 3 juillet 1907 (D.P., 1907.1.384; S., 1909.1.548).

du même Code résulte que les pouvoirs de la femme sont en cette matière à peu près identiques à ceux d'une femme séparée de biens. Aussi nous référons-nous aux développements précédents.

Les biens dotaux, au contraire, dont la destination principale est de pourvoir aux besoins du ménage sont, pendant le mariage, administrés par le mari (C. civ., art. 1549, 1^{er} al.). Mais le droit de poursuite des tiers avec lesquels il a traité est singulièrement restreint. Les créanciers du mari ne peuvent pas, en effet, saisir les biens dotaux dont il n'est pas propriétaire. De plus la jurisprudence déclare inaliénable la partie des revenus dotaux indispensable aux besoins du ménage¹ et cette partie est déterminée souverainement par les tribunaux. Il est d'ailleurs bien évident que lorsque les revenus en cause ont été perçus, ils se confondent avec les biens du mari et deviennent saisissables entre ses mains.

A défaut d'une clause spéciale contenue dans le contrat de mariage, la femme ne peut engager les biens dotaux. Mais ses créanciers personnels se trouvent dans une situation différente suivant l'époque à laquelle ils ont contracté. Ceux dont le droit est né avant la célébration du mariage conservent le droit de saisir les biens dotaux pendant la durée de l'union. La dot ne peut être constituée que compte tenu des dettes de la femme dont la date certaine est antérieure à celle du mariage. Il en est de même des obligations postérieures à la dissolution du mariage qui a mis fin au régime dotal. Au contraire, l'insaisissabilité est absolue et définitive à l'égard des tiers qui contractent avec la femme pendant le mariage. Il s'ensuit qu'ils n'ont action sur aucune part des biens dotaux ni de leur revenu et que la cessation du mariage n'a pas pour effet de leur attribuer un droit de poursuite. Toutefois la loi prévoit certaines exceptions à cette règle. En premier lieu, les articles 1555, 1556, 1558 et 1559 du Code civil permettent à la femme de disposer de ses biens dotaux dans certaines hypothèses. On doit re-

1. Cass. civ., 3 juin 1839 (D.P., 39.1.218 ; S., 39.1.583) ; — Req., 14 août 1883 (D.P., 84.1.334 ; S., 86.1.37) ; — Civ., 12 mars 1902 (D.P., 1902.1.191 ; S., 1907.1.491).

connaître au tiers avec lequel la femme a régulièrement traité le droit de saisir les biens dotaux. Il en est encore ainsi pour les délits et quasi-délits commis par la femme, les dettes des successions à elle échues, les privilèges nés par l'effet de l'acte juridique qui fait entrer l'immeuble dans son patrimoine, les dépenses des procès relatifs aux biens dotaux et quelques obligations légales.

7. — *De l'appréciation générale de ce système.*

La théorie civiliste en matière de dettes de la femme et de responsabilité maritale paraît soumise à deux idées fondamentales, à savoir restriction à l'activité juridique de la femme en vertu du régime matrimonial et protection des droits de celle-ci. L'importance de l'une ou de l'autre prédomine suivant le régime matrimonial adopté par les époux.

L'influence des restrictions à la libre activité de la femme est prépondérante dans l'organisation du régime de la communauté légale ; « dans ce régime, le mari est chef ; il peut, en raison de cette qualité, aliéner, au moins à titre onéreux, les biens communs. La loi n'admet pas que, ce régime étant adopté, les pouvoirs du mari, chef, puissent recevoir une atteinte. Les parties peuvent ne pas créer entre elles une communauté ; mais quand elles l'ont constituée, elles ne peuvent dépouiller le mari des droits qui sont inhérents à sa qualité de chef »¹. Outre les pouvoirs étendus qui lui sont attribués sur les biens communs, nous avons vu que le mari administre les propres de sa femme dont la communauté acquiert les revenus à titre de propriétaire. Aussi la capacité de la femme est-elle très limitée et lorsque ses créanciers ont action sur la masse commune, c'est en réalité du chef du mari que celle-ci est obligée. La protection des droits de la femme est par contre insuffisante ; les moyens mis à sa disposition ne sont que des pis-aller et ne lui permettent pas d'agir avant que sa fortune soit compromise. Pendant le mariage elle peut seulement demander la séparation de biens (C. civ., art.

1. Demante et Colmet de Santerre, *op. cit.*, t. VI, p. 4.

1443). Après la dissolution de la communauté, elle a la faculté de l'accepter ou d'y renoncer (C. civ., art. 1453). Enfin la femme acceptante « n'est tenue des dettes de la communauté, soit à l'égard du mari, soit à l'égard des créanciers que jusqu'à concurrence de son émolument, pourvu qu'il y ait eu bon et fidèle inventaire, et en rendant compte tant du contenu de cet inventaire que de ce qui lui est échu par le partage » (C. civ., art. 1483).

Ce n'est, comme on l'a déjà dit, qu'à défaut de conventions spéciales que la loi régit l'association conjugale quant aux biens. Sans doute les futurs conjoints peuvent stipuler telle clause qui leur convient à la condition de respecter les restrictions prévues par la loi, mais le plus souvent ils adoptent l'un des régimes types du Code civil. Ceux-ci, si on les compare avec la communauté légale, rendent plus strict l'effet restrictif du régime à l'égard de la femme, ou, au contraire, s'attachent à augmenter la protection de ses droits.

Dans la première catégorie se trouve le régime sans communauté. Sous le régime légal les créanciers personnels de la femme peuvent, dans certains cas, agir contre les biens communs et ceux du mari. Il n'en est jamais ainsi sous le régime exclusif de communauté. De plus le mari a la jouissance du patrimoine de sa femme. Il s'ensuit que, exception faite des dettes dont la date certaine est antérieure à celle du mariage, les tiers envers lesquels la femme s'est obligée ont seulement action sur la nue-propriété des propres de celle-ci, à moins qu'elle n'ait été autorisée par le mari.

La deuxième catégorie se compose du régime de communauté réduite aux acquêts, du régime de séparation de biens et du régime dotal. Il n'est pas douteux, en effet, qu'en augmentant les propres au détriment d'une masse commune, complètement supprimée sous les deux derniers régimes envisagés, le Code élargit le domaine laissé à la libre activité de la femme, et la protection des droits de celle-ci, contre les entreprises du mari tout au moins, s'accroît parallèlement. Le régime dotal, même, par les

règles de l'inaliénabilité et de l'insaisissabilité consacre une certaine incapacité du mari.

Les rédacteurs du Code civil n'ont pas borné leur tâche à la réglementation des rapports pécuniaires des époux. Ils ont cherché aussi par la solennité du contrat de mariage (C. civ., art. 1394, 1^{er} al.) et par l'immutabilité des conventions matrimoniales (C. civ., art. 1395) à sauvegarder les intérêts des tiers. Plus tard, les articles 67 à 69 du Code de commerce, la loi du 10 juillet 1850 relative à tous les époux et celle du 18 mars 1919 organisant le registre du commerce, complétèrent ces mesures par la publicité du contrat de mariage. Ainsi l'étendue des pouvoirs des époux peut être appréciée par ceux avec qui elle contracte.

Il ne faut d'ailleurs pas se dissimuler l'importance de la tendance nouvelle qui bat en brèche ce système. La loi du 13 juillet 1907 principalement a diminué l'incapacité de la femme mariée et porté une grave atteinte au fonctionnement de la communauté légale. De plus ses dispositions ne pouvant être écartées par contrat, elle influe aussi sur les autres régimes. Il est probable que, dans un avenir plus ou moins lointain, des changements plus considérables modifieront profondément notre législation matrimoniale, modification analogue à celle que la capacité civile de la femme mariée a subie par la loi du 18 février 1938.

Mais tel qu'il fonctionne actuellement le système civiliste issu des anciennes coutumes et adapté aux exigences de la vie moderne par les praticiens et la jurisprudence est satisfaisant par la cohérence de ses principes également protecteurs de la femme, de la famille et des tiers.

CHAPITRE II

DES DETTES DE LA FEMME ET DE LA RESPONSABILITÉ MARITALE EN DROIT FISCAL

Section I

Du droit fiscal

8. — *De la définition du droit fiscal.*

Les attributions sans cesse plus nombreuses et plus variées des Etats modernes sont la cause déterminante de l'accroissement et de la diversité des impôts et taxes que gouvernants et économistes ont dû imaginer et établir pour y faire face.

Ce développement, conséquence d'une lente évolution, se dégage de l'histoire.

« La monarchie franke était organisée de telle façon qu'elle pouvait à la rigueur se passer de finances et d'administration financière. En effet, les services publics ou plus exactement les services royaux s'alimentaient par leurs propres ressources. Les fonctionnaires, les comtes notamment, ne recevaient pas de traitements ; leur rétribution consistait dans une part des amendes prononcées par le *mallum* ou dans la jouissance de terres fiscales attachées à leurs fonctions. L'administration de la justice, au lieu d'entraîner des dépenses, était une source de revenus pour le roi, à raison des profits divers qu'il en retirait. L'armée ne lui coûtait presque rien, puisque les guerriers devaient se nourrir et s'équiper à leurs frais, et qu'ils ne recevaient pas de solde, sans compter les diverses impositions dont l'hériban était l'occasion : fourrage, moyens de

transports, etc. Les travaux publics qui consistaient surtout dans l'entretien des voies romaines et des ponts étaient exécutés à l'aide de corvées. Enfin l'Eglise subvenait elle-même aux frais du culte, à la subsistance des prêtres et à l'entretien des écoles, à l'aide des revenus de ses propriétés foncières et des dîmes.

« La principale dépense du roi était celle qu'occasionnait l'entretien de sa famille et de sa Cour, encore cette dépense était-elle assez bornée » ¹.

Quelques siècles plus tard « le monde féodal, à son origine, n'a pas connu l'impôt proprement dit. Les ressources que le prince tire de son domaine privé doivent en principe suffire à faire marcher la chose publique. Le prince est propriétaire de fiefs qui lui fournissent des revenus abondants : il touche des redevances qui ont été au début la condition de la concession des terres ; en sa qualité de seigneur justicier, il recueille le profit du service de la justice, amendes et confiscations ; il impose à ses vassaux le service militaire, et l'aide pécuniaire dans quatre cas déterminés : pour payer sa rançon lorsqu'il est prisonnier, quand il marie sa fille, quand il arme son fils chevalier, quand il s'équipe pour sa croisade ; enfin, toujours en sa qualité de seigneur féodal, il prélève sur ses sujets certaines contributions : droits de péage, prestations, tailles, etc.

Toutes ces perceptions que nous venons d'indiquer se distinguent de l'impôt proprement dit en ce que le prince les lève en qualité de seigneur féodal, et non en qualité de représentant ou souverain de l'Etat, et qu'elles sont établies non pour des raisons d'intérêt public mais parce qu'elles rentrent dans les droits inhérents à la propriété féodale ; ce sont des revenus patrimoniaux et non des revenus publics.

L'impôt ne commence à apparaître que lorsque les revenus féodaux du prince deviennent insuffisants pour faire face à toutes les dépenses de l'Etat. Il faut alors s'adresser aux sujets du royaume afin d'obtenir des subsides volontairement consentis par eux pour couvrir les frais du

1. Chénon, *Histoire générale du droit français public et privé*, t. I, p. 294.

gouvernement, subsides qui constitueront l'impôt. En France, à partir de Philippe Auguste, les rois y auront recours à titre intermittent et pendant longtemps les auteurs classeront les ressources publiques en ressources ordinaires — celles du domaine — et ressources extraordinaires, qui sont les impôts. Enfin, l'augmentation continue des charges publiques aura pour effet de rendre permanent ce qui n'était qu'exceptionnel et temporaire et de faire de l'impôt la ressource régulière et principale des finances. Cette transformation s'accomplit en France sous le règne de Charles VII.

D'autre part, la distinction s'établit entre le domaine privé du prince, qui est sa propriété et qui pourvoit à ses propres besoins, et le domaine public, affecté aux besoins de la collectivité et dont il n'a que l'administration et l'usufruit.

A partir du XVI^e siècle, l'impôt aura aux époques difficiles un auxiliaire dans l'emprunt public. Notre dette publique commence à s'organiser sous le règne de François I^{er} et de ses successeurs immédiats »¹.

Ce tableau des principales dépenses et ressources publiques pendant la période comprise entre les V^e et XVI^e siècles fait ressortir par comparaison l'importance des progrès réalisés à notre époque au double point de vue de l'organisation sociale et de l'intervention de la puissance publique dans le commerce juridique.

De nos jours l'Etat est grevé d'une dette dont les arrérages se chiffrent annuellement par quelques milliards. Il assume la charge de nombreux services publics parmi lesquels figurent notamment l'armée, la justice, l'instruction publique, les travaux publics, les postes, télégraphes et téléphones. Ces attributions incombent normalement à la puissance publique : on ne concevrait pas, par exemple, que l'entretien de l'armée soit le fait d'un particulier parce que, d'une part, elle constituerait un danger pour

1. Edgard Allix, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, p. 384. — Voir aussi Viollet, *Histoire des institutions politiques et administratives de la France*, t. III, p. 443 et suiv. ; — A. Esmein, *Cours élémentaire d'histoire du droit français*, p. 261-262.

la paix intérieure et, d'autre part, destinée à la protection collective, elle ne s'adapterait pas bien à ce but si elle n'avait pas le caractère d'une armée nationale. D'autres services s'ajoutent encore aux précédents : « L'Etat fournisseur normal de justice et de sécurité s'est fait en outre commissionnaire, banquier, armateur, constructeur de navires, bibliothécaire, collectionneur, graveur, placier, maître d'école, entrepreneur de spectacles, marchand d'eaux minérales, médecin, philanthrope, imprimeur, tapissier, cultivateur, éleveur, fabricant de cigares, marchand d'allumettes, assureur, journaliste, bookmaker, etc. Quand l'administration n'agit pas elle-même, elle contrôle et réglemente l'action privée »¹.

Cette efflorescence d'institutions variées a eu pour corollaire inévitable la recherche de ressources destinées à y faire face. Les procédés utilisés ont été fort divers et certains dont nous ne parlerons pas ne sont déjà plus en usage.

Qu'est-ce donc que le droit fiscal ? Et peut-on « montrer que si le droit fiscal mérite sa réputation de science aride et compliquée, le chaos des textes qui le constituent n'est pas inextricable, qu'il obéit à des règles fondamentales, et qu'il peut faire, comme toute autre fraction du droit, l'objet d'une étude scientifique ? »².

On entend par droit fiscal la branche du droit public qui fixe les règles en vertu desquelles sont assises et recouvrées les contributions publiques et jugées les contestations issues de leur établissement³.

Le droit fiscal est, en premier lieu, une branche du droit, « c'est-à-dire un corps de droit alimenté par une matière spéciale, par des lois spéciales et par une jurisprudence

1. H. Berthélémy, *Traité élémentaire de droit administratif*, préface, p. 2.

2. Albert Wahl, *Traité de droit fiscal*, t. I, Introduction, p. VI.

3. Nous ne pouvons admettre, parce que trop restrictive, la définition proposée par M. Albert Wahl (*op. cit.*, t. I, p. 1 et suiv.) d'après laquelle « le droit fiscal n'est autre chose aujourd'hui que l'étude des impôts perçus par l'administration de l'enregistrement ». Que penser, dans ces conditions de l'impôt sur le chiffre d'affaires actuellement remplacé par la taxe à la production, qui était établi par trois administrations et faudrait-il conclure qu'il était en partie seulement matière de droit fiscal ? — Voir aussi la définition de M. L. Trotabas : « le droit fiscal est une branche du droit public qui détermine les droits du fisc et règle leur privilège d'exercice ». (*Les rapports du droit fiscal et du droit privé*, D.H., *Chronique*, 1926, p. 29).

spéciale »¹, et, ensuite, une branche du droit public qui « règle les actes des personnes agissant dans un intérêt général, en vertu d'une délégation directe ou indirecte du souverain »². Dans cette conception, le droit fiscal fait partie du droit administratif qui organise, ainsi que l'expose M. Hauriou, « les pouvoirs et les droits que possèdent les personnes administratives pour actionner les services publics, l'exercice de ces pouvoirs et de ces droits par la prérogative, spécialement par la procédure d'action d'office »³. Il est bien évident, en effet, que les finances publiques constituent actuellement l'élément principal de la chose publique ; l'impôt, consenti, en principe, par les représentants des contribuables, appartient à la catégorie des droits de réquisition qui caractérisent les moyens de gestion de la puissance publique et mettent à sa disposition les hommes (recrutement militaire, recrutement des fonctionnaires) et les choses (domaine et finances publiques) nécessaires à son action.

9. — *Des divisions du droit fiscal.*

Dans un but d'analyse, souvent aussi pour des fins politiques, économistes et financiers ont proposé diverses classifications des impôts actuellement en usage ou de ceux dont ils préconisaient l'application.

A cet égard, on peut citer parmi les principales d'entre elles, les divisions des impôts de répartition et des impôts de quotité, de l'impôt unique et des impôts multiples, des impôts réels et des impôts personnels, de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital, de l'impôt sur le revenu et des impôts sur les revenus.

Mais, malgré les critiques qu'elle soulève et dont certaines ne sont pas dénuées d'exactitude, une distinction reste toujours prépondérante, à savoir la distinction fondamentale des impôts directs et des impôts indirects.

10. — *Théories diverses sur la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects.*

1. M. Hauriou, *Précis de droit administratif et de droit public*, p. 25.

2. M. Planiol et G. Ripert, *Traité élémentaire de droit civil*, t. I, p. 9.

3. *Op. cit.*, p. 23.

La distinction des impôts directs et des impôts indirects, traditionnelle et admise par la pratique administrative, est plus importante et plus générale que les classifications précédentes. Celles-ci trouvent leurs fondements dans la diversité des modes de taxation ou de fixation du taux ou encore dans la recherche de réformes sociales. Mais il n'est pas moins intéressant de prendre en considération le contribuable, la matière imposable et le régime de l'impôt. A cet égard, quatre définitions méritent d'être retenues parmi les principales de celles qui ont été proposées.

L'Administration des finances admet deux définitions :

D'après la première, d'utilité purement pratique, les impôts directs sont ceux dont l'établissement incombe à l'Administration des Contributions directes ; les contributions indirectes sont celles dont la mise en œuvre appartient aux trois autres régies financières (Contributions indirectes, Douanes, Enregistrement, domaine et timbre). On ne saurait méconnaître l'intérêt de cette classification, notamment au double point de vue de l'assiette et de la perception. Les impôts directs sont, en effet, les seuls qui nécessitent, d'une part, la confection d'un rôle nominatif, et d'autre part, la collaboration de deux services indépendants dont l'un détermine le montant de la dette de chaque contribuable et l'autre procède au recouvrement. Nous ne pensons pas, contrairement à ce qu'enseignent MM. Allix et Lecerclé, que la distinction administrative présente une importance considérable en ce qui concerne le contentieux ¹. Sans doute les litiges portant sur les contributions directes sont de la compétence des tribunaux administratifs, sans doute les contestations en matière d'autres impôts ressortissent aux tribunaux judiciaires ; mais il existe une exception indiscutable, à savoir que le contentieux de la taxe à la production établie par l'Administration des Contributions indirectes, appartient au Conseil de préfecture en première instance, au Conseil d'Etat en appel (loi du 31 déc. 1936, art. 10).

Ce critérium ne peut cependant être considéré comme

1. *Traité théorique et pratique de l'impôt sur le revenu*, t. I, p. 12.

suffisant. Trop superficiel en effet, il est dépourvu de tout fondement économique ou juridique. « La nature d'un impôt ne peut dépendre de la façon plus ou moins accidentelle et variable, selon les pays, dont est organisée l'administration fiscale »¹. Nous avons déjà parlé de la taxe à la production. Remplaçant l'impôt sur le chiffre d'affaires, institué par la loi fiscale du 25 juin 1920, dont elle adopte en grande partie la technique, la nouvelle taxe présente plus d'un caractère commun avec l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux ; elle n'en appartient pas moins à une catégorie différente. A certains époques d'ailleurs l'Administration des Contributions indirectes a revendiqué cette cédule. Ce transfert d'attribution dont la réalisation n'est pas impossible aurait pour conséquence de ranger un impôt sur les revenus parmi les contributions indirectes. Il n'est pas possible d'admettre un tel résultat qui enlèverait toute valeur scientifique au critérium en cause.

La deuxième définition administrative est énoncée en ces termes par l'Instruction générale du 7 juin 1859 : « La contribution directe s'entend de toute imposition qui est assise directement sur les personnes ou les propriétés, qui se perçoit en vertu de rôles nominatifs et qui passe immédiatement du contribuable cotisé à l'agent chargé de percevoir. Les impôts indirects sont ainsi nommés parce qu'au lieu d'être établis directement et nominativement sur la personne, ils reposent en général sur des services rendus et ne sont dès lors qu'indirectement payés par celui qui veut consommer la chose ou user du service frappé de l'impôt ». Cette définition tend à ajouter au critérium pratique précédent deux éléments à caractère scientifique dont le premier est relatif au fait générateur de l'impôt, personne ou propriété directement atteinte dans un cas, service rendu dans l'autre, et le second à l'incidence de l'impôt. Les notions administratives et scientifiques prises en considération doivent être combinées de la façon suivante : parmi les contributions assises sur les personnes ou les propriétés,

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, t. I, p. 14.

sont directes celles qui satisfont à la double condition d'être perçues en vertu d'un rôle nominatif et de passer immédiatement du contribuable cotisé à l'agent chargé de percevoir ; sont indirectes toutes les autres contributions ; la deuxième notion pose le problème de l'incidence que nous étudierons ultérieurement ; la première reproduit la distinction précédente dont nous avons montré l'insuffisance et les défauts. Ce critérium doit donc être écarté au même titre que le premier.

Certains auteurs¹ ont voulu réduire la complexité de cette analyse en prenant en considération le seul phénomène de l'incidence. On désigne sous le nom d'incidence de l'impôt la détermination de la personne qui en supporte la charge. Le débiteur légal peut, en effet, dans certains cas, récupérer tout ou partie de sa dette fiscale dont un tiers lui rembourse le montant. La taxe à la production, par exemple, dont la loi demande le paiement au producteur, entre dans l'évaluation du prix de revient et retombe sur le consommateur. De même, la contribution foncière, charge normale de la propriété, est fréquemment acquittée en pratique par le locataire. Dès lors, nos auteurs estiment que sont directs les impôts qui, dans la réalité des faits, sont supportés par leur débiteur légal, et indirects ceux qui, au contraire, sont récupérés par ce dernier sur une tierce personne.

Nous ne pouvons admettre une telle classification qui, en l'état actuel de notre législation fiscale, conduit à des résultats singuliers. Ceux-ci apparaissent, tout d'abord, si l'on tente de dresser la liste des impôts de chaque catégorie. Doivent être considérés comme directs : l'impôt général sur le revenu, l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, la contribution foncière, la contribution mobilière, les droits d'enregistrement et de mutations par décès ; sont indirects : l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales, l'impôt sur les bénéfices des

1. Paul Leroy-Beaulieu, Stuart Mill, Rau, Wagner.

professions non commerciales, l'impôt sur les bénéfices agricoles, la contribution des patentes, les impôts dont l'établissement incombe aux régies des Douanes et des Contributions indirectes¹. De cette énumération résulte le partage des impôts sur les revenus entre les deux classes, conception surprenante si l'on considère la similitude de leurs techniques, tout au moins pour les cédules dont l'assiette appartient à l'administration des contributions directes. Au contraire, les droits d'enregistrement sont, en principe, des impôts directs.

Cette répartition d'autre part n'est pas immuable. En effet, des impôts établis sur les revenus ou sur la production ou la circulation des richesses peuvent changer de catégorie suivant le degré de prospérité économique. En temps de crise, par suite d'une baisse des prix, un commerçant ne peut plus faire supporter à ses clients la charge de l'impôt cédulaire, de la contribution des patentes ou de la taxe à la production. Doit-on dire, dans ce cas, que les impôts en cause deviennent directs ? Il faut répondre par l'affirmative. L'incidence peut encore produire des effets plus inadmissibles. Un industriel, par exemple, inscrit parmi ses frais généraux, non seulement les impôts que nous venons de citer, mais aussi la contribution foncière des immeubles dont il est propriétaire, les droits d'enregistrement des baux de ceux qu'il prend en location, la taxe d'apprentissage, la taxe communale sur les chevaux et voitures, ou enfin celle dont il est redevable pour le chien qui garde la porte de son usine. On doit encore répondre par l'affirmative à la question de savoir si ces impôts sont indirects. Mais alors la solution est autant sous la dépendance des faits que de l'*intuitus personnae* et l'instabilité est le trait le plus remarquable de cette classification.

Enfin, le Code général des impôts directs du 27 décembre 1934 a consommé la ruine de cette théorie. D'après les articles 74 et suivants, l'impôt sur les traitements et

1. Nous limitons volontairement cette énumération aux principaux impôts, considérant qu'il est sans utilité, pour apprécier la valeur du critérium de l'incidence, d'envisager la totalité des contributions et taxes actuellement en usage.

salaires payés pour des services effectués en France à des personnes domiciliées hors de France, ainsi que sur les pensions et rentes viagères servies à ces mêmes personnes est perçu par voie de retenue opérée sur le montant net des sommes imposables au moment où leur paiement est effectué. Il s'ensuit, en vertu du critérium de l'incidence, que le même impôt cédulaire est direct à l'égard de certains assujettis et indirect pour les autres.

La quatrième définition, proposée par de Foville, est contenue dans cette formule : « L'impôt direct vise et atteint chez le contribuable ceux des éléments imposables qui ont un caractère durable, constant ou du moins continu, comme l'existence, la profession ou la possession. Exister, posséder, exercer un commerce ou une industrie, voilà des données permanentes que l'Administration peut suivre dans leur cours et mettre en coupe réglée par des impôts nominatifs et périodiques. Au contraire, les impôts indirects portent, non pas sur des qualités ou des possessions, mais sur des faits particuliers, sur des actes intermittants. Le verbe faire appelle l'impôt indirect, le verbe être, ou avoir appelle l'impôt direct »¹. Cette définition renferme deux idées distinctes qui auraient dû demeurer nettement indépendantes, à savoir, d'une part, l'emploi du rôle nominatif et, d'autre part, le caractère plus ou moins durable des éléments imposables. En effet, des impôts établis sur des revenus stables, « constants ou du moins continus » n'en sont pas moins indirects par leur mode de perception : impôt sur le revenu des valeurs mobilières, impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements. Aussi bien les taxes sur les billards et les automobiles sont assises sur des éléments dont la durée est demeurée identique depuis que leur perception a été confiée à l'Administration des Contributions indirectes. Elles ont cependant changé de catégorie par la suppression en ce qui les concerne de l'emploi du rôle nominatif.

A l'exception de celui de l'incidence, les critères précédents font état de l'établissement d'un rôle nominatif.

1. *L'Economiste français*, 1893.

Ne serait-il pas intéressant de rechercher la signification attribuée à cette formalité ? Nous en trouvons l'expression dans l'ouvrage de MM. Allix et Lecerclé : « La situation de propriétaire foncier, la profession, la possession d'une certaine fortune en capital ou en revenu sont des situations ou des possessions relativement stables et continues. Il est possible de dresser à l'avance la liste des propriétaires fonciers d'une commune, d'évaluer le produit de leurs propriétés bâties ou non bâties et de fixer en conséquence leurs cotisations ; de dresser à l'avance la liste des industriels, des commerçants ou des agriculteurs, d'apprécier soit d'après certains indices ou certaines présomptions, soit d'après leurs déclarations, l'importance de leurs revenus professionnels et de les taxer pour une période déterminée ; d'évaluer à l'avance la fortune globale des contribuables, d'après leurs déclarations ou d'après certains signes extérieurs tels que la dépense de loyer, de dresser la liste de tous les revenus globaux qui dépassent le minimum d'exemption et de fixer les cotisations. Tout ce travail peut être préparé à l'avance... »¹.

Ces principes sont exacts en ce qui concerne les anciennes contributions et les taxes assimilées. Il est, par exemple, facile de dresser au cours d'une année déterminée la liste des contribuables qui seront passibles au 1^{er} janvier suivant de la contribution des patentes, de la contribution foncière ou de la contribution mobilière, exception faite de ceux qui deviendront imposables ou cesseront de l'être entre l'époque du recensement et le 31 décembre, et d'arrêter le montant de leurs cotisations, parce qu'il s'agit d'impôts de répartition ou d'impôts de quotité assis sur des revenus fictifs. Cette théorie est, au contraire, dénuée de fondement en matière d'impôts sur les revenus réels. Il n'est pas possible de connaître à l'avance les revenus professionnels ou la fortune d'un contribuable et le rôle nominatif doit être rédigé *a posteriori*. Il est manifeste que le revenu, produit du travail ou du capital, ne peut être estimé par celui qui en jouit, d'abord par l'Administration, ensuite, que lorsqu'il

1. *Op. cit.*, t. I, p. 18 et 19.

a été réalisé. Il s'ensuit que, l'impôt étant établi sur le revenu d'une année déterminée, celui-ci ne peut être fixé avant que la dite année soit écoulée. Et d'ailleurs, en pratique, l'impôt sur le revenu cédulaire ou général, n'a-t-il pas toujours été mis en recouvrement au titre d'une année d'après les résultats de l'année antérieure ? Il en est ainsi alors même que la base d'impositions est non un revenu réel, mais un revenu fictif ou forfaitaire, par exemple, en matière d'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales (C. gén. des impôts directs, art. 13 à 15), d'impôts sur les bénéfices de l'exploitation agricole (même Code, art. 52), de l'impôt général sur le revenu des personnes non domiciliées en France (même Code, art. 114)¹.

Nos auteurs continuent en ces termes : « Pour la perception d'un impôt sur les ventes d'immeubles, il est impossible de dresser à l'avance la liste des contribuables qui achèteront des immeubles dans l'année à venir et de prévoir l'importance de leurs acquisitions. De même, nul ne connaît le nombre et la personnalité de ceux qui, au cours de la période prochaine, présenteront des actes juridiques à la formalité de l'enregistrement, achèteront du vin, de l'alcool ou du tabac. Sans doute, au cas d'une taxe à la fabrication, on pourra recenser à l'avance les lieux de production, mais on ne pourra faire figurer au nom de chaque fabricant un chiffre quelconque de production qu'au fur et à mesure des fabrications. Dans toutes ces hypothèses, l'impôt ne peut être liquidé qu'au moment où se produit le fait ou l'acte imposable et où celui-ci est constaté par le contrôle de la régie et par la déclaration que l'assujetti est la plupart du temps astreint à lui faire ».

1. Dans ces diverses hypothèses la base forfaitaire imposable est déterminée en fonction d'éléments légalement définis qui ne peuvent être appréciés que lorsque l'année fiscale est écoulée ; la preuve n'est pas à faire pour le forfait commercial ou industriel qui dépend du chiffre d'affaires ; de même, il est évident que le revenu imposable à la contribution foncière des propriétés non bâties et la valeur locative d'habitations qui servent respectivement au calcul de l'impôt sur les bénéfices des professions agricoles et de l'impôt général dans les cas précités peuvent varier en cours d'année ; mais une cote unique doit être établie *a posteriori* parce que l'impôt sur les bénéfices des professions agricoles comporte des abattements à la base et que l'impôt général est progressif.

Cet exposé du fonctionnement de l'impôt indirect corrobore entièrement la critique que nous avons formulée. Il est évident que l'importance des acquisitions d'immeubles ne peut être prévue à l'avance, il est évident qu'au nom de chaque industriel un chiffre quelconque de production ne peut être inscrit qu'au fur et à mesure des fabrications ; nous estimons évident au même titre que le bénéfice fiscal d'une entreprise au cours d'une période déterminée ne peut être évalué avant que cette période soit close. L'application de la théorie que nous critiquons conduit à des résultats difficilement explicables : il est possible de fixer à l'avance le revenu professionnel d'un industriel, alors qu'il n'est pas possible de lui appliquer autrement qu'*a posteriori* la taxe à la production ; il s'ensuit que le bénéfice net d'une entreprise peut être connu avant son chiffre d'affaires ! Singulière conception, à laquelle nous ne pouvons donner notre approbation.

Mais alors, si les impôts sur les revenus comme les impôts indirects ne peuvent être que postérieurs à l'acte générateur d'une perception fiscale, il est aisé d'utiliser le rôle nominatif pour toutes les contributions. On peut dresser en 1937, par exemple, la liste des contribuables qui ont acquis des immeubles en 1936 et évaluer l'importance des dites acquisitions. La taxe à la production ne pourrait-elle être établie de la même façon ?

Nous estimons en conséquence que le rôle nominatif est l'acte unilatéral par lequel l'Administration fixe ses prétentions à l'égard du contribuable en ce qui concerne les impôts dont la base est connue de lui seul et qu'il a intérêt à ne pas divulguer. Pour quelle raison un individu dévoilerait-il le montant de son revenu global ou la valeur locative de son établissement commercial ? Par le rôle, l'administration fait connaître le chiffre auquel s'élève son estimation. Au contraire, les impôts à l'égard desquels la formalité en cause n'est pas en usage sont établis sur des actes ou des faits dont la réalité est notoire ou qui, tout au moins, font intervenir plusieurs parties dont les intérêts s'opposent : un wagon de charbon franchit la frontière, un fût de vin quitte le chai, un acte de vente est rédigé. L'Administration

n'a pas besoin de prendre une décision exécutoire : le charbon est de telle qualité et en telle quantité, les droits de tant par tonne, le wagon ne quittera la gare-frontière que lorsque les droits auront été acquittés.

Remarquons enfin que pour les impôts perçus à l'occasion d'une série d'actes ou de faits, comme la taxe à la production, l'emploi du rôle nominatif peut présenter certains avantages et a été envisagé à certaines époques. D'autre part diverses taxes (vélocipèdes, automobiles, billards), primitivement recouvrées au moyen de rôles, sont actuellement établies sans cette formalité alors qu'il serait difficile de citer dans notre législation fiscale un impôt qui ait subi une modification inverse. Nous devons voir dans cette évolution l'inutilité qui s'est révélée d'une décision unilatérale administrative à l'égard de situations (possession de l'élément imposable) d'une réalité parfaite.

La distinction fondée sur la stabilité ou la mobilité des éléments imposables a été reprise et complétée par MM. Allix et Lecerclé. Pour ces éminents auteurs, « les impôts directs sont des impôts sur la fortune, directement assis sur la substance de cette fortune, tandis que les impôts indirects sont des impôts sur des emplois de la fortune ; les premiers frappent la possession ou la jouissance du capital ou du revenu, que ce revenu soit taxé globalement ou que chacune des sommes le soit distinctement, les seconds portent sur la circulation ou la consommation des richesses »¹. En pratique sont directs les impôts dont l'assiette est confiée à la Régie des Contributions directes, l'impôt sur les revenus des capitaux mobiliers, les droits de succession et les droits de mutations ; ces deux derniers sont ainsi classés parce qu'en raison de leur taux élevé ce n'est plus la mutation qui est taxée, mais la propriété elle-même qui est soumise à un impôt sur le capital foncier, perçu au moment et à l'occasion de l'aliénation ; on se trouve en présence d'un impôt direct sur la propriété foncière².

Cette conception fait intervenir une notion que nous

1. *Op. cit.*, t. I, p. 21 et suiv.

2. Voir aussi, P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, t. I, p. 272 ; *contra*, Albert Wahl, *op. cit.*, t. I, p. 53.

n'avions pas encore rencontrée, la distinction entre l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le capital. Elle est cependant trop imprécise ; en effet, le taux limite, au delà duquel l'impôt devient prohibitif et cesse d'atteindre le revenu pour porter sur le capital, ne peut être déterminé d'une manière absolue. Dans son évaluation encore l'*intuitus personnae* a une grande influence. D'autre part, on ne peut admettre qu'une différence de 2 ou 3 unités dans le pourcentage d'un droit puisse transformer un impôt direct en impôt indirect et réciproquement. Si « on est réduit à un critérium assez vague, qu'il est impossible de préciser davantage : à savoir le taux plus ou moins élevé des droits » il faut reconnaître que la distinction des deux classes d'impôts ne présente plus qu'un intérêt très restreint. Enfin ce critérium comporte en outre l'inconvénient de ne pas permettre le classement de tous les impôts qui existent actuellement dans notre pays. Ainsi que nos auteurs le reconnaissent, peuvent être indifféremment rangés dans l'une ou l'autre catégorie les impôts qui frappent certains signes extérieurs de la richesse : par exemple, « les impôts sur les chevaux et voitures des particuliers, sur les bicyclettes, les automobiles, les billards, les bateaux de plaisance, les pianos, les domestiques, etc... ».

Les définitions précédentes se situent dans le plan économique. Sans vouloir méconnaître l'intérêt et la valeur de cette science qu'est l'économie politique, les caractères qui déterminent les diverses classifications de nos impôts sont trop variables ou imprécis. Nous avons vu en, effet, qu'un impôt peut changer de catégorie d'une année à l'autre ou, dans le même moment, être direct ou indirect suivant la personnalité du contribuable. Cette instabilité est incompatible avec une bonne définition qui doit être, d'après Littré, « l'énonciation des attributs qui distinguent une chose, qui lui appartiennent à l'exclusion de toute autre ». N'est-il pas possible de trouver de tels attributs à chacun de nos impôts ? Ne peut-on dégager une particularité qui individualise les impôts d'une seule classe ? Cette particularité ne peut-elle être soustraite à toute modification subjective ? Nous pensons que ces différentes questions peu-

vent comporter des réponses affirmatives, mais qu'il est nécessaire pour cela de se placer sur le plan juridique.

11. — *Du critérium proposé.*

Dans ces conditions nous proposons la définition suivante : sont directs les impôts établis par une opération administrative qui aboutit à une décision exécutoire¹ destinée à produire vis-à-vis des contribuables un effet de droit exorbitant du droit commun et entraîne le caractère administratif de leur contentieux ; sont indirects les impôts établis en vertu d'une opération qui participe de la nature de l'acte de gestion en ce qu'elle intervient à l'occasion d'actes ou de faits de la vie privée des assujettis et ressortit aux tribunaux judiciaires.

En effet l'étude de la nature du rôle nominatif nous a permis de constater que tous nos impôts sont perçus suivant deux procédés nettement distincts et, si des modalités diverses d'application existent pour telle ou telle contribution, le principe demeure identique.

Certains impôts sont établis sur des bases que le contribuable intéressé peut seul déterminer, sinon avec une exactitude rigoureuse tout au moins avec une approximation suffisante. Son intérêt personnel est de les dissimuler, ne serait-ce que dans le but de se dérober en tout ou partie à la perception fiscale. Par exemple les articles 78 et suivants du Code général des impôts directs énoncent les règles suivant lesquelles seront cotisés les bénéfices des professions non commerciales ; le médecin ou l'avocat, rangé dans cette cédule, connaît le montant annuel de son revenu professionnel ; mais tout autre individu, agent d'une régie financière ou simple particulier, ne peut se livrer, dans ce domaine, qu'à des suppositions ; d'autre part, quelle situation juridique pourrait contraindre ce contribuable à divulguer

1. Il n'est pas suffisant de dire « rôle nominatif », le rôle n'est qu'une des formes matérielles que peut revêtir la décision exécutoire ; voir M. Troabas, *Précis de science de législation financières*, p. 158 : « Et l'on complètera cette règle générale en indiquant que le législateur a la possibilité d'étendre le statut d'impôt direct, même en l'absence de rôle, par des formules qui établissent notamment les « taxes assimilées aux contributions directes », ou qui décident que tel impôt sera assis, liquidé ou recouvré « comme en matière de contributions directes ».

l'importance de ses recettes ? Nous ne pensons pas qu'il en existe. Les mêmes constatations peuvent être faites à l'égard du revenu global, base de l'impôt général, du chiffre des ventes d'un producteur, de la valeur locative imposable au droit proportionnel de patente ou à la contribution mobilière.

Il s'ensuit qu'un impôt assis sur de tels éléments ne peut être établi que de deux manières : ou bien, le montant de la cotisation résulte purement et simplement de la déclaration souscrite par le contribuable et présumée exacte, procédé voué à l'échec en l'état actuel de nos mœurs dont la conscience fiscale est absente ; ou bien, l'imposition est arrêtée par la voie administrative, c'est-à-dire que le service en détermine lui-même la base¹, par des moyens divers qui peuvent faire intervenir, par exemple, la déclaration de l'assujetti, les signes extérieurs de la fortune, l'avis d'une commission spéciale² ; dans cette hypothèse, l'acte initial et fondamental de la procédure est une décision exécutoire³, par laquelle l'administration affirme son droit et sa prétention de passer à l'exécution, et c'est en cela que les dits impôts sont directs.

Cette procédure engendre deux conséquences importantes. D'une part, le contentieux est *a posteriori* et le contribuable supporte la charge de la preuve ; la juridiction compétente ne peut statuer que lorsqu'une décision est devenue exécutoire et elle doit se borner à rejeter la demande ou à prononcer au profit de l'intéressé un dégrèvement total ou partiel ; en aucun cas, elle n'a la possibilité d'augmenter le montant de l'imposition contes-

1. Il convient d'ailleurs de remarquer que cette base est déterminée uniquement en vue de la perception fiscale.

2. « Les impôts directs ne peuvent reposer que sur l'une des trois bases suivantes : 1° la déclaration par le contribuable de sa fortune ou de ses revenus ; 2° l'établissement de certaines présomptions légales qui servent à reconnaître le revenu ou la fortune du contribuable ; 3° la taxation faite d'autorité par les agents de l'État ». P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, t. I, p. 217.

3. « La décision exécutoire est toute déclaration de volonté en vue de produire un effet de droit, vis-à-vis des administrés, émise par une autorité administrative (comprise dans la hiérarchie ou la tutelle administrative) dans une forme exécutoire, c'est-à-dire dans une forme qui entraîne l'exécution d'office ». Maurice Hauriou, *op. cit.*, p. 356.

tée ; si celle-ci se révèle insuffisante, c'est à l'Administration qu'il appartient de la modifier, dans les formes et délais prévus par la loi, au moyen d'une nouvelle décision exécutoire qui peut donner naissance à un nouveau contentieux. Enfin le rôle de demandeur comporte, en principe, l'obligation de faire la preuve, dont la difficulté entraînera souvent l'échec du contribuable.

D'autre part, le contentieux est administratif. Il fait partie de la catégorie du contentieux de pleine juridiction auquel appartiennent les opérations administratives, contenant des prérogatives exorbitantes du droit commun¹. Il en est nécessairement ainsi parce que, d'une part, le litige porte sur la validité en la forme et au fond d'une décision exécutoire, et que, au surplus, il n'incombe pas au droit commun de procéder à la détermination du revenu d'un particulier. Remarquons d'ailleurs que cette attribution juridictionnelle est favorable au contribuable parce que la charge de la preuve est moins lourde devant le juge administratif qui instruit lui-même l'affaire².

D'autres impôts, au contraire, sont perçus à raison d'actes, de faits ou de situations de la vie juridique dont la réalité est suffisamment apparente pour qu'ils puissent engendrer immédiatement des actions et des procédures appartenant aux normes du droit commun. Dès lors, la Puissance publique n'a nul besoin de prendre une décision à l'effet de fixer ses prétentions fiscales ; le service retient, comme base des droits dus, l'acte, le fait ou la situation en cause tels qu'ils apparaissent aux yeux de tous. En ce qui concerne par exemple les transmissions à titre onéreux d'immeubles l'article 46 du Code de l'enregistrement dispose : « Pour les ventes, adjudications, cessions, rétrocessions, licitations et tous autres actes civils ou judiciaires portant translation de propriété ou d'usufruit d'immeubles à titre onéreux, la valeur visée à l'article 23 est déterminée par le

1. Maurice Hauriou, *op. cit.*, p. 955, note 2.

2. Maurice Hauriou, *op. cit.*, p. 992. Voir aussi : M. Trotabas, *Les rapports du droit fiscal et du droit privé*, D.H. 1926, *Chronique*, p. 29 : « Par les pouvoirs de réquisition, de décision exécutoire et d'exécution d'office qu'ils attribuent au fisc, comme par le caractère *a posteriori* de l'intervention du juge, ils rappellent trop, en effet, les privilèges administratifs ».

prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital...». Si un immeuble est vendu, le receveur de l'enregistrement perçoit simplement le droit prévu par l'article 450 du même Code sur le prix mentionné dans l'acte. Par exemple encore, l'article 182 du Code des contributions indirectes décide que « sauf à l'intérieur de la Ville de Paris où la circulation est libre aucun enlèvement ou déplacement des boissons visées au présent livre ne peut être fait sans déclaration préalable de l'expéditeur ou de l'acheteur et sans que le transporteur soit muni d'un titre de recouvrement pris au bureau de la régie ». Par suite, lorsqu'un marchand de vin veut livrer de la marchandise, il doit, avant de faire sortir celle-ci de son magasin, se munir d'un congé qui n'est délivré qu'après le paiement des droits fixés par l'article 179 du même Code. Ces droits sont liquidés en tenant compte de la quantité et de la qualité du vin vendu, éléments dont l'appréciation est aisée et de pratique courante.

Il en résulte deux conséquences inverses de celles que nous avons observées à l'égard des impôts directs. Tout d'abord, le contentieux est *a priori* et l'Administration joue le rôle de demandeur. Si le Service de l'Enregistrement estime que le prix stipulé par les parties, dans un contrat de vente d'immeuble, ne correspond pas à la valeur réelle de celui-ci, il ne peut demander un supplément de droit au contribuable par une décision unilatérale. Il doit faire valoir ses prétentions devant le tribunal compétent qui en apprécie le bien fondé. La charge de la preuve incombe à l'Administration et la décision de justice est plus compréhensive qu'en matière d'impôts directs puisque cette décision détermine elle-même le montant de la base d'imposition à retenir.

En second lieu, le contentieux est judiciaire parce que l'opération de la perception des impôts indirects participe de la nature de l'acte de gestion. Elle intervient, avons-nous dit, à l'occasion d'actes, de faits ou de situations de la vie juridique et ce sont la nature et la valeur de ces actes, de ces faits ou de ces situations qui doivent être discutées et interprétées à l'occasion du litige. Aucune prérogative de puissance publique n'est en jeu et, par suite, la compétence des tribunaux de droit commun est normale. Ce conten-

tieux se divise en deux classes : d'une part, les droits d'enregistrement donnent naissance à des actions, en tous points analogues à celles en usage dans la vie juridique, portées devant le tribunal civil : c'est, par exemple, le jugement rendu par ce tribunal sur l'expertise que la Régie de l'Enregistrement peut requérir si le prix énoncé dans un acte translatif de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, à titre onéreux, paraît inférieur à leur valeur vénale à l'époque de l'aliénation, par comparaison avec les fonds voisins de même nature, action prévue par les articles 168 et suivants du Code de l'enregistrement. D'autre part, les contributions indirectes et les douanes sont la source d'un contentieux de la répression qui se révèle très abondant ; celui-ci sanctionne les dissimulations ou les fraudes par lesquelles les assujettis tentent de se dérober à la perception fiscale, manœuvres que la loi a rangé parmi les contraventions ou les délits attribués au tribunal de simple police ou au tribunal correctionnel. C'est ainsi que l'article 144 du Code des contributions indirectes, dispose que les contraventions aux lois et règlements sur les alcools et spiritueux sont poursuivis à la requête de l'Administration des Contributions indirectes et qu'elles entraînent dans tous les cas, indépendamment des pénalités en vigueur, le paiement du quintuple droit de consommation sur les spiritueux fabriqués, recelés, enlevés ou transportés en fraude. C'est ainsi encore que, d'après les articles 539 et suivants du Code des douanes, les contraventions aux lois relatives aux importations, exportations et circulations sont constatées au moyen de procès-verbaux qui font foi jusqu'à preuve contraire et les tribunaux de paix sont seuls compétents pour en connaître. Dans tous les cas, l'attribution du litige aux tribunaux de l'ordre judiciaire est conforme aux principes qui gouvernent la séparation des deux ordres de juridiction. En effet, ces litiges n'entraînent aucune appréciation des actes et des opérations de la Puissance publique, mais au contraire ou bien il convient d'interpréter des conventions de droit privé, interprétation dont le tribunal civil doit être seul à connaître, ou bien il y a répression dont la sanction est, en principe, le fait des tribunaux relevant de la Cour de cassation et

cela doit être considéré comme une garantie pour les administrés.

En conséquence nous rangeons dans la catégorie des impôts directs tous les impôts et taxes assimilées dont l'établissement incombe à l'Administration des Contributions directes puisqu'ils sont perçus au moyen de rôles nominatifs, décision exécutoire administrative, et que leur contentieux appartient en première instance au Conseil de préfecture¹; et la taxe à la production². Sont indirects tous les autres impôts³⁻⁴.

1. Par leur mode de perception, deux de ces impôts paraîtraient devoir être considérés comme indirects à l'égard de certains contribuables. Nous voulons parler des formules de patente délivrées aux marchands forains avant l'émission du rôle dans les conditions prévues à l'article 299 du Code général des contributions directes, et de l'imposition dans la cédule des traitements et salaires des revenus perçus par les personnes non domiciliées en France suivant la procédure énoncée par les articles 74 et suivants du même Code. Sans doute dans ces deux hypothèses, la perception n'est pas la conséquence immédiate d'une décision exécutoire et on ne peut faire état de la compétence contentieuse des tribunaux administratifs qui n'est pas déterminante en la matière et n'est au contraire qu'un corollaire de notre définition.

Mais, en ce qui concerne les formules de patente délivrées par anticipation, la solution nous est donnée par le texte lui-même : « Les agents des contributions directes peuvent délivrer des patentes avant l'émission du rôle ». Par suite la seule modification consiste dans le fait que la perception est préalable à la décision exécutoire qui se manifeste, comme dans le cas général, sous la forme d'un rôle nominatif. Il en est de même à l'égard de l'impôt sur les traitements et salaires pour lequel un rôle destiné à régulariser la perception effectuée à la source, est postérieurement établi.

Enfin, il est à signaler que les droits de licence dus par les débitants d'alcools deviennent un impôt direct dans le cas spécial prévu par l'article 98 du Code des contributions indirectes, d'après lequel « à Paris, à défaut de déclaration par le contribuable, l'Administration sans être tenue de recourir aux poursuites correctionnelles, a la faculté d'imposer d'office la licence à toute personne inscrite au rôle des patentes pour une profession impliquant le commerce des alcools. Dans ce cas, l'imposition a lieu au moyen de l'émission d'un rôle rendu exécutoire par le Préfet et les contestations sont présentées, instruites et jugées comme en matière de contributions directes ».

2. Cass. civ., 15 mai 1928 (Oliveres et autres, *R.I.*, art. 2381).

3. Motifs qui justifient le classement de certains impôts dans la catégorie des impôts indirects : 1° Droits d'enregistrement : interprétation au point de vue fiscal de conventions passées entre particuliers ; 2° Droits de mutations à titre gratuit entre vifs et par décès : contrairement à la théorie enseignée par MM. Allix et Lecercle (*op. cit.*, p. 22 et suiv.), nous pensons que ce sont des impôts indirects ; comme dans le premier cas, leur établissement donne à interpréter des conventions entre particuliers, mais en outre ils nécessitent l'application des lois successorales qui sont de droit privé ; 3° Impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements : c'est un impôt cédulaire, mais il n'en est pas moins indirect, parce que le fait générateur est le paiement des intérêts et que le paiement est une convention dont la nature et la validité doivent être appréciées par les tribunaux judiciaires ; 4° Impôt sur le revenu des capitaux mobiliers : c'est encore un impôt cédulaire et c'est

Le critérium que nous proposons présente divers avantages. Il a un fondement juridique et cela nous permettra de dégager des conséquences qu'un critérium économique ne nous aurait pas permis de mettre en valeur.

Il est stable : d'une part, le classement d'un impôt ne varie pas suivant l'Administration qui le perçoit, en raison de la personne qui le supporte ou d'après la quotité de son taux, tous faits sujets à des variations fréquentes et dépourvues de causes déterminantes ; d'autre part, la suppression d'une prérogative de puissance publique et la modification des compétences juridictionnelles sont des réformes profondes qui ne peuvent être réalisées sans des études préalables sérieuses.

Il a un caractère général qui permet de classer tous les

encore un impôt indirect parce que toutes les contestations auxquelles son application donne naissance, nécessitent l'interprétation des règles du droit commercial sur les sociétés, interprétation qui ressortit aux tribunaux de droit commun ; 5° Impôt du timbre : l'article 1^{er} du Code du timbre répond lui-même à la question posée puisqu'il décide que « la contribution du timbre est due pour tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires et aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi ». D'autre part, sa nature est la même que celle des droits d'enregistrement (voir Wahl, *op. cit.*, p. 7 et suiv.) ; 6° Contributions indirectes et impôt des douanes : ils sont établis à raison de la fabrication et de la circulation de certains produits, faits aisément contrôlables et dont la connaissance est facile. Le fait générateur de l'impôt peut servir de base à la perception fiscale sans être complété par une décision exécutoire administrative. A noter que les droits de licence payés par les débitants d'alcool, droits qui atteignent l'ouverture d'un débit de boissons, sont perçus suivant une sorte d'abonnement qui ne modifie pas leur nature (Code des contributions indirectes, art. 97).

4. Il est quelques impôts pour lesquels les procédés d'établissement des impôts directs ne présentent plus d'intérêt et qu'on pourrait sans nul inconvénient assimiler aux impôts indirects. C'est le cas de la taxe sur les chiens. (Code général des impôts directs, articles 316 et suiv.) de quelques unes des taxes diverses, à la disposition des communes, dont la liste figure à l'article 330 du même Code et desquelles on devrait éliminer la taxe sur les chevaux, voitures, mules et mulets, la taxe sur les instruments de musique à clavier, la taxe sur les domestiques attachés à la personne, la taxe sur les distributeurs automatiques, les orchestrons, phonographes et appareils analogues, fonctionnant dans les cafés, débits, estaminets et autres établissements publics et la taxe sur les balcons et constructions en saillie. Ces taxes sont actuellement encore des impôts directs puisqu'elle sont perçues par voie de rôle nominatif et que leur contentieux appartient aux Conseils de préfecture. Le moins qu'on puisse en dire est que les garanties ainsi données à l'Administration sont dépourvues d'utilité. D'ailleurs le changement que nous souhaitons c'est-à-dire, la suppression du rôle nominatif, la compétence des tribunaux judiciaires et la perception par la Régie des Contributions indirectes a été réalisé en 1907 pour la taxe sur les vélocipèdes, en 1920, pour la taxe sur les automobiles et en 1921, pour la taxe sur les billards (voir Wahl, *op. cit.*, t. I, p. 3).

impôts existants ; au contraire, la distinction proposée par MM. Allix et Lecerclé¹ ne peut s'appliquer aux impôts qui frappent certains signes extérieurs de la richesse, impôt dont nous avons pu montrer la nature².

Il a un caractère déterminant en ce sens que lorsqu'un nouvel impôt est créé, il appartient à la catégorie des impôts directs si son établissement est précédé d'une décision exécutoire administrative et si son contentieux est attribué au Conseil de préfecture ou au Conseil d'Etat³⁻⁴.

Sans doute certains auteurs et notamment M. Trotabas prétendent qu'une telle théorie repose sur « la méconnaissance du statut de contribuable qui est pourtant le même en matière d'impôt direct et d'impôt indirect » ; que l'acte-condition de la perception fiscale est, sous des formes différentes, toujours le même au fond et que le partage des compétences n'exprime pas la dualité du contentieux fiscal ; sans doute M. G. Jèze a pu écrire que les prétendues justifications de cette opinion ne sont « qu'un bel exemple d'apologétique juridique de justification à tout prix de la règle existante ». Mais si M. Trotabas qualifie de superficielle et de pure forme la différence constatée entre les impôts directs et indirects, à savoir l'emploi ou l'absence du rôle nominatif⁵, pour quelle raison fonde-t-il sur cette seule différence la distinction au point de vue juridique des deux groupes d'impôts⁶ ? Pour quelle raison se refuse alors à rechercher la véritable nature de l'acte inclus dans le rôle nominatif et se limiter à une distinction purement formelle, partant sans grande

1. *Suprà*, n° 10.

2. *Suprà*, n° 11.

3. Tel est le cas pour la taxe spéciale sur les bénéfices réalisés par les entreprises travaillant pour la défense nationale (décret du 16 juill. 1935), de la taxe spéciale sur les bénéfices provenant de l'exécution de marchés passés avec diverses collectivités publiques (décret du 8 août 1935), de la taxe annuelle sur les bénéfices non distribués des sociétés par actions ou à responsabilité limitée (loi du 31 déc. 1936).

4. Enfin, il permet de résoudre la difficulté que MM. Allix et Lecerclé formulent en ces termes (*op. cit.*, p. 21) : « En matière d'impôts, du reste, toute définition n'a jamais qu'une valeur relative, parce que la diversité des combinaisons fiscales est trop grande pour qu'il soit possible de l'insérer dans une formule absolument rigide. Il y a nécessairement en quelque sorte des cas limites, où les caractéristiques sont indécises ».

5. *Op. cit.*, p. 246.

6. *Op. cit.*, p. 158.

valeur ? Supposons, en effet, qu'une loi supprime l'emploi du rôle et ne modifie aucune des règles d'assiette en usage pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu. En la forme ledit impôt deviendrait indirect. Nous prétendons au contraire qu'il ne sera pas changé de catégorie aussi longtemps que la décision exécutoire administrative restera la même et quelle que soit la forme qu'elle revête. Et c'est en cela que réside l'intérêt juridique du critérium que nous proposons¹.

Section II

Des rapports du droit fiscal et du droit privé

12. — *Théorie de l'autonomie du droit fiscal.*

Comme pour les autres branches du droit public, dont il fait partie², et notamment pour le droit administratif, l'accord n'est pas réalisé sur la nature exacte des rapports du droit fiscal et du droit privé. Deux thèses sont en présence dont l'une prône l'autonomie du droit fiscal et l'autre conclut à la subordination de ce dernier au droit privé.

La première a été présentée en ces termes par M. Corneille : « Qu'est-ce, en effet, qu'une loi fiscale ? C'est une loi destinée à frapper la matière fiscale et qui la saisit là où elle se trouve, sans s'inquiéter, de façon primordiale, des conditions où

1. En ce sens, J. Devaux, *Exonération de l'impôt foncier au bénéfice des immeubles nouvellement construits et son application aux taxes locales spéciales, le Tableau fiscal et juridique*, 1937, p. 229 : « En matière fiscale la répartition des compétences entre les juridictions s'effectue suivant la distinction classique entre impôts directs et indirects. Les contestations relatives aux premiers, perçus sur rôle, sont de la compétence des tribunaux judiciaires. La raison de cette répartition de compétence découle de la nature différente de l'acte sur lequel s'établit le droit de perception. Pour les impôts directs, l'acte qui fonde la perception est le rôle nominatif, acte administratif dont l'interprétation ou la rectification est réservée à l'autorité juridictionnelle administrative seule. Pour le contentieux des impôts et taxes perçus sur liquidation, la compétence a été attribuée aux tribunaux judiciaires parce que, du fait du caractère impersonnel de la perception, ces impôts ne relèvent aucunement d'un acte ou d'une décision individuelle administrative ». — Voir aussi, M. Hauriou, *op. cit.*, p. 27 et suiv.

Contra : M. Trotabas, *La nature juridique du contentieux fiscal en droit français*.

2. Voir *supra*, n° 8.

elle s'y trouve, qui la saisit telle qu'elle apparaît, en fait, sans se préoccuper de ce qu'elle vaut en droit. La loi fiscale frappe donc des états de fait et non des situations de droit »¹. Développée dans son ensemble par M. L. Trotabas², elle a été reprise dans ses grandes lignes par de nombreux auteurs³.

Dans cette conception, les assises de l'autonomie du droit fiscal sont la prééminence des lois fiscales dans l'ordre constitutionnel et la spécialité de ses règles et de sa juridiction.

La primauté des lois fiscales, posée par l'article 8 de la loi constitutionnelle du 24 février 1875 et par l'article 8 de la loi constitutionnelle du 15 juillet 1875, est complétée par « toute une série de textes ou de coutumes, qui accusent encore le régime privilégié des finances publiques ; les plus importants sont ceux qui dénotent une tendance à faire de notre ministre des Finances une sorte de super-ministre »⁴.

Si, par ailleurs, le droit fiscal relève du droit public, il n'est pas inclus dans la sphère d'application des lois administratives et il ne relève pas directement de la compétence des juridictions administratives » ; il possède, au contraire, « des sources de droit qui lui sont propres et un ordre de juridiction qui lui est propre ».

Le droit fiscal est encore autonome vis-à-vis du droit

1. Conclusions sur l'arrêt du Conseil d'Etat du 21 janvier 1921 (D.P., 1922.3.34).

2. Les rapports du droit fiscal et du droit privé (D.H., *Chronique*, 1926, p. 29) ; notes sous Cons. d'Et. : 15 février 1923 (D.P., 1925.3.39) ; 5 février 1925 (D.P., 1925.3.25) ; 7 janvier 1927 (D.P., 1927.3.25) ; *R.Sc. L.F.*, juillet 1928 ; *La nature juridique du contentieux fiscal en droit français, op. cit.*

3. R. Savatier. *Commentaire de la loi du 29 avril 1924 (Lois Nouvelles, 1924, I, p. 363, n° 79) ; Le partage et les récentes lois fiscales* (D.H. *Chronique*, 1926, p. 41) ; — Henri Lalou, *Les contrats de mariage sans déclaration d'apports* (D.H. *Chronique*, 1926, p. 37) ; *Droit fiscal contre droit civil* (D.H. *Chronique*, 1927, p. 9) ; — J. Colin de Verdière, *De la présomption de fraude fiscale édictée par l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 contre les ventes de nues-propriétés faites à un héritier présomptif* (D.H. *Chronique*, 1932, p. 17) ; — Paul Binet, *Les grands problèmes juridiques de l'impôt sur le revenu* ; — Armilhon, *Des répercussions civiles des innovations fiscales* ; — Colin, *La notion du revenu en matière de législation fiscale*, note sous Cons. d'Et., 1^{er} juillet 1925 (D.P., 1926.1.18) ; — Vacquier, *La saisine héréditaire et les lois fiscales modernes* ; — Birot, *Des atteintes portées à la saisine héréditaire par les lois fiscales* ; — Pouilhès, *Une déformation fiscale du droit civil, l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925*.

4. M.L. Trotabas, *Les rapports du droit fiscal et du droit privé, op. cit.*

privé par son application et son interprétation. Celle-ci doit être stricte parce qu'il s'agit d'un droit d'exception. Il s'ensuit une jurisprudence spéciale et étrangère aux solutions du droit commun. C'est ainsi, par exemple, que le Conseil d'Etat a pu soumettre à l'impôt les réserves distribuées sous la forme d'augmentation de capital par les sociétés anonymes¹, celles constituées dans les sociétés en nom collectif², ainsi que les profits réalisés par une association cultuelle formée dans un but autre que celui de partager des bénéfices³; c'est ainsi encore que des faits illicites peuvent donner matière à perception fiscale⁴; enfin l'application de la taxe sur le revenu des valeurs mobilières a même donné lieu à une interprétation originale de la loi du 29 juin 1872 par la Cour de cassation⁵.

On peut, en conséquence, résumer les rapports du droit fiscal et du droit privé dans « les formes suivantes :

1° Tous les principes admis en matière de droit civil n'influent pas nécessairement sur les modalités d'application de la loi fiscale ;

2° Pour résoudre les questions d'assiette, les situations juridiques établies par contrat sont inopposables au fisc ;

3° Il en est de même des situations juridiques établies par la loi civile ;

4° Cette loi, au contraire, peut être retenue lorsque, l'assiette de l'impôt étant établie, c'est, au point de vue du recouvrement, la recherche du contribuable qui est en question »⁶.

13. — *Théorie de la subordination du droit fiscal au droit privé.*

La théorie de la subordination du droit fiscal au droit

1. 15 février 1923 (D.P., 1925.3.9, note L. Troabas). Cette décision a été confirmée par l'article 46 de la loi du 28 février 1933 (actuellement Code général des impôts directs, article 112, 2° alinéa) d'après lequel « donnent lieu également à l'application de l'impôt général les distributions de bénéfices ou de réserves effectuées sous la forme d'augmentation de capital ».

2. 5 février 1925 (D.P., 1925.3.25, note L. Troabas).

3. 30 novembre 1936 (R.O., n° 6595).

4. Congrégation non autorisée (Req., 21 nov. 1898 ; D.P., 1899.1.41) ; courses de taureaux (Cass. crim., 8 avril 1922 ; D.P., 1922.1.125).

5. Cass. civ., 1^{er} juillet 1925 (D.P., 1926.1.18, note C.A. Colin).

6. M. L. Troabas, R. Sc. L. F., *op. cit.*

privé avait été déjà exposée par G. Demante qui estimait qu'il n'est pas « une seule question fiscale qui ne suppose au préalable une question d'ordre purement civil ; car si la loi fiscale fixe le tarif de l'impôt et en règle la liquidation, le droit civil en détermine l'exigibilité ; dire que l'interprétation de la loi fiscale est étrangère aux principes du droit civil, c'est dire qu'on peut tirer la conséquence d'un fait sans en connaître les prémisses »¹.

Après lui, M. Wahl, au sujet de l'interprétation de la loi fiscale qu'intéressent seuls les impôts perçus par l'Administration de l'Enregistrement², indique qu'on « ne doit pas oublier d'ailleurs que le droit fiscal est une application constante du droit civil, que, pour liquider l'impôt, il faut déterminer les droits des parties, que cette détermination n'est pas une question de droit fiscal, qu'elle doit être faite d'après la réalité et que, par conséquent la nature juridique attribuée par la loi fiscale aux contrats y est sans importance ». Au surplus, s'il faut « recourir au droit commun, ce n'est point parce que la loi fiscale y renvoie, c'est parce que la loi fiscale est l'application du droit commun. D'où la conséquence que c'est, tout comme s'il s'agissait de régler les relations privées des parties, au droit commun actuel qu'il faut se référer »³.

Mais cette théorie a trouvé son défenseur le plus ardent dans M. le Doyen Gény⁴ qui voit dans la thèse de l'autonomie fiscale « une fantasmagorie érigée en principe général de décision ». D'après cet éminent auteur, « la loi fiscale qui répond à un besoin incontestable de la communauté sociale, représentée par la puissance publique, vient se plaquer sur une organisation sociale, économique, politique et juridique, qui s'est constituée d'une certaine façon, par des raisons d'ordre et d'utilité, que dictait la nature des choses. Elle

1. *Principes de l'enregistrement*, t. I, n° 3.

2. *Supra*, n° 8.

3. *Op. cit.*, t. I, p. 78-79.

4. Notes sous Cons. d'Et., 27 juillet 1923, 22 novembre 1923, 5 novembre 1926 (S., 1927.3.41) ; — 19 novembre et 10 décembre 1926, 29 juillet et 4 novembre 1927 (S., 1928.3.9). — Voir aussi note de M. Eustache Pilon sous Req., 11 février 1925 et civ. : 10 février 1926 (D.P., 1927.1.17) ; — Vierende, *Le statut fiscal de la famille en matière d'impôt général sur le revenu*.

ne doit ni détruire, ni entraver, ni modifier cette organisation qui lui est antérieure et supérieure, mais simplement s'y adapter. Loin donc de se poser en rivale du droit commun, il convient que la loi fiscale s'en accommode au mieux, qu'elle se borne à grever les phénomènes juridiques tels qu'ils sont, comme elle grève d'autres manifestations de la vie sociale dont le droit n'est qu'une partie ».

Il en résulte que « en dépit de la tendance du législateur moderne à vouloir asservir parfois le droit civil au droit fiscal, c'est en définitive le droit civil qui domine et doit dominer le droit fiscal »¹.

14. — *Du particularisme du droit fiscal.*

Pour si opposées que ces deux opinions paraissent, elles semblent cependant, ainsi que le fait très judicieusement remarquer M. Vierne « se résoudre en partie dans les développements qui en sont donnés »².

C'est ainsi que M. Troabas admet que « le droit fiscal est aussi un droit d'exception et, dès lors, d'application stricte. Cela résulte de ce que le droit privé constitue réellement le droit commun, que toutes les branches du droit public doivent recouvrir pour l'abriter et non pour le réduire. Il en résulte que, malgré l'autonomie du droit fiscal, celui-ci devra tenir compte, dans une mesure que l'interprète devra justement préciser, de l'esprit, sinon de la lettre du droit privé »³.

De même M. le Doyen Géný reconnaît que la technique du droit fiscal « introduira dans la technique juridique générale, quelques éléments nouveaux qui la compléteront sans la détruire, qui pourront même parfois, tenir en échec certains de ses préceptes ». « Le résultat n'est pas toujours parfait et laisse entrevoir l'opportunité de dispositions particulières à l'effet de préciser ou de modifier le droit commun, en vue de mieux concilier les deux intérêts mis ici en présence, et dont l'antagonisme est quelque peu différent de celui que tendent à apaiser les règles ordinaires du droit »⁴.

1. Note de M. Eustache Pilon précitée,

2. *Op. cit.*, p. 95.

3. *Les rapports du droit fiscal et du droit privé, op. cit.*

4. Note sous Cons. d'Et., 27 juillet 1923 et autres précitées.

Mais, analysant le problème posé d'une façon complète, M. le Doyen Gény a, plus récemment, proposé la thèse du particularisme du droit fiscal « qui ne se confond pas avec la simplicité ingénue de toute branche du droit, et qui trouve son principe et sa raison d'être dans l'objet même de ses principes »¹, thèse à laquelle nous estimons devoir nous rallier entièrement.

Deux ordres de questions doivent être distingués. En effet, comme toute autre matière, le droit fiscal puise notamment à deux sources, à savoir la loi et la jurisprudence.

Sur le plan législatif, la supériorité, d'ailleurs contestable, des lois fiscales ne paraît pas avoir grand intérêt, au contraire de l'indépendance absolue dont jouit le législateur. Pour atteindre la matière fiscale sous toutes ses formes aussi bien que pour lutter avec efficacité contre la fraude aux moyens si divers, la loi ne s'est pas toujours conformée aux règles du droit privé et elle les a souvent méconnues². Il n'en serait pas moins préférable, au point de vue de l'unité du droit et pour éviter des réformes inopportunes, que le législateur respectât davantage les dispositions du droit commun.

A l'égard de la jurisprudence il convient de déterminer dans quelle mesure le juge doit tenir compte du droit commun pour l'application du droit fiscal.

Lorsque pour l'application de ses tarifs, « la loi fiscale s'est référée à des situations techniquement juridiques ou bien lorsqu'elle porte des dispositions spéciales à effet juridique », il est possible que le législateur modifie les règles du droit commun ; dans cette hypothèse il n'est pas douteux que l'application de ce dernier est écartée par la volonté même du législateur.

« Il advient aussi que, sans heurter délibérément le droit établi, la loi fiscale ait employé, pour définir les personnes ou les matières imposables, des déterminations qui s'écar-

1. *Le particularisme du droit fiscal.*

2. Les rapports privés subissent cependant moins l'ingérence de l'Etat qu'en certains pays étrangers. Voir notamment Code civil de Soviets du 1^{er} janvier 1923, article 30 : « Est nul l'acte juridique tendant manifestement à léser l'Etat » ; article 402 : « Celui qui s'est enrichi par suite d'un acte tendant à léser l'Etat est tenu de verser au profit de l'Etat ce qu'il a reçu indûment ».

tent, peu ou prou, de celles du droit commun, ou qui n'empruntent à celui-ci que des éléments incomplets ou quelque peu dénaturés, permettant un assouplissement téléologique des règles positives du droit civil ou commercial. En cas pareil, la possibilité de l'adaptation nécessaire, conformément au droit fiscal ne doit pas souffrir de difficulté (ex. notion de bénéfice ou de revenu) ».

Enfin « les principes d'une saine interprétation juridique recommandent d'admettre que le simple but de la loi fiscale se traduisant dans son esprit, peut justifier et parfois commander certaines atteintes au droit commun (ex : effet déclaratif de la transaction, théorie fiscale de la propriété apparente) ».

Mais, même lorsque le juge fonde sa décision sur des considérations de droit privé, l'application qui est faite de ce dernier est plus ou moins rigoureuse suivant qu'il s'agit d'impôts indirects ou d'impôts directs. Nous avons vu, en effet, que le contentieux des uns appartient aux tribunaux judiciaires alors que les contestations relatives aux autres ressortissent à la juridiction administrative. Il s'ensuit que les règles spéciales applicables en matière de contributions indirectes s'opposent moins au droit commun parce qu'elles sont sous le contrôle du juge de droit commun. Au contraire, le particularisme des impôts directs est plus sensible parce qu'ils sont soumis à une juridiction distincte du juge de droit commun¹. En fait, dans sa lutte contre l'évasion fiscale, la jurisprudence du Conseil d'Etat, beaucoup plus que celle de la Cour de cassation, est souvent prétorienne et s'écarte résolument du texte de la loi qu'elle a pour mission de faire respecter. Nous n'en citerons qu'un exemple : par un arrêt en date du 20 juillet 1932², le Conseil d'Etat a décidé que l'exemption de quinze ans prévue en faveur des constructions nouvelles par l'article 20 de la loi du 31 mars 1922 et qui s'étend aux taxes spéciales perçues au profit des départements et des communes, n'est applicable qu'à celles de ces taxes qui ont un caractère purement fiscal ; au contraire, et plus justement, semble-t-il, la Cour

1. M. Hauriou *op. cit.*, p. 27.

2. *R.O.*, n° 5891.

de cassation a admis que si, aux termes de l'article 31 de la loi du 1^{er} avril 1926, l'exemption temporaire dont bénéficiaient les constructions nouvelles, quant à l'impôt foncier, en vertu de la loi du 8 août 1890, est étendue aux taxes spéciales perçues au profit des départements et des communes, cette disposition est générale et absolue et s'applique à toutes les taxes quelles que soient leurs dénominations, dont les communes ont frappé les immeubles¹.

Section III

Des dettes de la femme et de la responsabilité du mari en droit fiscal

15. — En rappelant comment le droit civil pour organiser l'*incapacité de la femme mariée* et sauvegarder les droits de celle-ci, avec plus ou moins d'efficacité cependant, avait élaboré la théorie des conventions matrimoniales, qui a survécu d'ailleurs à cette incapacité, nous avons recherché également quelles dettes nées du chef de la femme pouvaient être réclamées au mari². Les solutions proposées étaient déterminées par la nature des rapports existant entre les époux et les tiers ou entre les époux eux-mêmes, sans qu'il soit tenu compte de tous les caractères de la dette envisagée et, par exemple, de la personne du créancier. Il semble que celle-ci soit susceptible en certains cas de modifier l'obligation. Il nous paraît devoir en être ainsi notamment en ce qui concerne la créance d'impôt au profit du Trésor public.

Aussi convient-il d'examiner si et dans quelles conditions une femme mariée peut être soumise à l'impôt ainsi que la responsabilité qui peut, de ce chef, incomber au mari.

Il est nécessaire toutefois de remarquer préalablement que la question essentielle est celle de la détermination du débiteur de l'impôt; est-ce le mari ? est-ce la femme ? sont-ils tenus tous les deux et lequel en supportera finale-

1. Cass. civ., 12 juin 1936 (*Gaz. Pal.*, 1936.2.269).

2. Voir *supra*, n^{os} 1 à 7.

ment la charge ? Ces questions sont à peu près les seules à résoudre pour quelques impôts, tels que la contribution foncière, par exemple, soumis à une réglementation simple. Mais il se pose souvent des problèmes accessoires relatifs notamment au choix de la personne à qui incombe l'obligation de souscrire les déclarations fiscales ou qui subit éventuellement les pénalités. Enfin, des difficultés particulières, touchant à l'évaluation du montant de l'impôt, se rencontrent en matière d'impôts progressifs ou de quelques autres comme la contribution des patentes, parce que le législateur a quelquefois bloqué en une seule masse le revenu imposable de la femme et celui du mari : la reconnaissance de la famille comme être moral entraîne, en droit fiscal, des conséquences qui ne sont pas toutes favorables à l'intérêt des familles et qui ne sont d'ailleurs acceptables que parce que le législateur ne les applique pas avec une entière logique et les tempère par de multiples restrictions (abattement à la base, réductions, etc., pour les contribuables chargés de famille).

Conformément à la classification que nous avons adoptée¹ nous diviserons cette étude en quatre titres de la façon suivante :

Titre I. — Des impôts directs.

Titre II. — Des impôts indirects.

Titre III. — Du recouvrement, du privilège du Trésor et des actions.

Titre IV. — De la fraude fiscale et des peines qui la sanctionnent.

1. Voir *supra*, n° 11.

TITRE I

DES IMPOTS DIRECTS

N° I. — DES ANCIENNES CONTRIBUTIONS

CHAPITRE PREMIER

DE LA CONTRIBUTION FONCIERE

16. — *De l'historique de la contribution foncière.*

L'impôt foncier paraît être le plus ancien de ceux que notre fiscalité ait connus. En usage déjà dans la Gaule Romaine sous les noms de « tributum soli » et « capitatio terrena » et maintes fois modifié, la Révolution en adopte le principe ; la loi du 1^{er} décembre 1790 répartit notre contribution proportionnellement au revenu net imposable de toutes les propriétés foncières. Puis la loi du 3 frimaire an VII réorganise la matière : la contribution foncière constitue un seul impôt qui atteint les revenus des propriétés bâties et non bâties sous des modalités différentes et demeure un impôt de répartition ; mais, son application n'ayant pas procuré les résultats espérés, la loi du 15 septembre 1807 ordonne la confection d'un cadastre, opération aussitôt entreprise.

Enfin les lois des 29 juillet 1881 et 11 août 1882 distinguent la contribution foncière des propriétés bâties et celle des propriétés non bâties qui sont transformées par ailleurs en impôt de quotité, la première par la loi du 8 août 1890, la seconde par celle du 29 mars 1914.

Leurs prescriptions au regard du débiteur de l'impôt restent cependant identiques et sont reprises dans le Code général des impôts directs du 27 décembre 1934 qui décide que « toute propriété bâtie doit être imposée sous le nom du propriétaire actuel » (art. 181) et que « les dispositions de l'article 181 du présent Code sont applicables à la contribution foncière des propriétés non bâties » (art. 213).

17. — *Du débiteur de l'impôt.*

En général, et remarque étant faite que le droit de propriété sur un objet n'est pas susceptible d'avoir, au même moment, plusieurs titulaires, l'application de ces textes n'est pas la source de grandes difficultés. Mais il n'en est plus ainsi lorsque le droit en cause est démembré et que ses éléments sont compris dans différents patrimoines. A cet égard la question se pose de savoir lequel d'entre eux doit supporter la charge de l'impôt. Il ne nous paraît pas contestable que celle-ci incombe à celui qui a le « *jus fruendi* ». En effet, la contribution foncière, non seulement depuis qu'elle a été intégrée dans notre système d'impôts cédulaires, mais aussi sous le régime des « quatre vieilles », est assise sur le revenu des biens immobiliers. Il s'ensuit que doit être inscrit sur la matrice cadastrale le bénéficiaire dudit revenu. Cette thèse est corroborée par l'article 181, du Code général des impôts directs d'après lequel « lorsqu'un immeuble est grevé d'usufruit ou loué par bail emphytéotique, la contribution foncière est établie au nom de l'usufruitier ou de l'emphytéote, par application de l'article 608, du Code civil ou de l'article 8 de la loi du 25 juin 1902 »¹, textes qui rangent les contributions parmi les charges des fruits supportées par l'usufruitier ou l'emphytéote².

1. Code civil, article 608 : « L'usufruitier est tenu, pendant sa jouissance, de toutes les charges annuelles de l'héritage telles que les contributions et autres qui dans l'usage sont censées charges des fruits... ». — Loi du 25 juillet 1902, article 8 : « Le preneur est tenu de toutes les contributions et charges de l'héritage ».

2. En ce sens : Tardieu, *Traité théorique et pratique des contributions directes*, nos 4754 et 4756 : « La contribution foncière étant assise sur les propriétés immobilières à raison de leurs revenus, elle suit la propriété utile et incombe à celui qui en a la jouissance ».

18. — De l'influence des conventions matrimoniales.

Dans ces conditions, il est nécessaire pour déterminer qui, du mari ou de la femme, est débiteur de l'impôt assis sur un immeuble dont le propriétaire est marié, d'établir préalablement quel époux à la jouissance de cet immeuble. Le résultat de cette recherche nous paraît intimement lié à la nature des conventions matrimoniales adoptées par les conjoints et, la législation fiscale n'ayant posé aucune règle en la matière, les dispositions du droit commun, Code civil et loi du 13 juillet 1907 notamment, sont applicables. Notons, au surplus, que l'article 181 du Code général des impôts directs se réfère à l'article 608 du Code civil et à l'article 8 de la loi du 25 juillet 1902 et que, dans toutes les espèces qui lui furent soumises concernant la situation des époux, le Conseil d'Etat a invoqué le droit commun comme fondement de ses décisions¹.

Il convient enfin d'observer que nulle difficulté ne se présente au sujet des fonds et bâtiments appartenant au mari ; il en conserve l'entière propriété et dispose librement de leurs revenus quel que soit le régime matrimonial ; il doit donc seul être imposé. Nous bornerons, dès lors, nos développements à l'examen du régime fiscal des biens communs et des propres de la femme.

Section I**De la communauté légale ou réduite aux acquêts****19. — Des biens communs.**

Le 1^{er} alinéa de l'article 1421 du Code civil donne au mari le droit d'administrer les biens communs et, si ses pouvoirs sur lesdits biens sont soumis à certaines restrictions, ils n'en sont pas moins considérables et équivalent presque à ceux d'un propriétaire. En tout état de cause, il dispose entièrement de leurs revenus. Il s'ensuit que le mari est personnellement imposable à raison des immeubles qui

1. Voir les décisions citées au cours du présent chapitre.

font partie de la communauté légale ou réduite aux acquêts¹.

Cette solution s'applique à tous les biens constitutifs de la masse commune. En effet, s'il est possible aux époux de modifier la composition active ou passive de cette masse, l'article 1388 du Code civil interdit, au contraire, de déroger dans le contrat aux droits qui appartiennent au mari comme chef, ce qui doit s'entendre comme chef de la communauté².

20. — *Des biens propres de la femme.*

Il résulte de l'article 1401, 2^o du Code civil que la communauté comprend activement « tous les fruits, revenus et arrérages, de quelque nature qu'ils soient, échus ou perçus pendant le mariage, et provenant des biens qui appartaient aux époux ou de ceux qui leur sont échus pendant le mariage à quelque titre que ce soit ».

Les termes de ce texte ne laissent subsister aucun doute sur le point de savoir lequel des époux doit supporter l'impôt foncier dû par un immeuble propre à la femme. Dès lors que les fruits d'un tel immeuble font partie de la communauté qui est la chose du mari, il est, comme nous l'avons vu, personnellement tenu du paiement de l'impôt³.

21. — *Des clauses attribuant à la femme l'administration de ses biens propres et la jouissance de la totalité ou d'une partie de leurs revenus.*

En est-il de même pour tous les propres de la femme ? Nous ne le pensons pas. Contrairement au principe admis en matière de biens communs, il est possible et licite que la femme administre une partie de son patrimoine dont elle a la jouissance. La prohibition de l'article 1388 du Code civil relative aux pouvoirs du mari comme chef de la communauté ne vise pas « l'administration des biens personnels de la femme. Cette administration est un simple mandat légal, et on a toujours admis que la future épouse

1. Cons. d'Et., 21 janvier 1903 (Duvéton, Drôme, *Lebon*, p. 31). — Voir aussi Pierre Tissier, *La contribution foncière*, n° 288.

2. A. Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. III, p. 14 et 141 ; M. Planiol et G. Ripert, *op. cit.*, t. III, p. 17.

3. Cons. d'Etat., 21 janvier 1903 (Duvéton, Drôme ; *Lebon*, p. 31) ; — 25 juillet 1933 (Ravier, Haute-Saône, *R.O.*, n° 6028 ; — *Dup.*, 1934, p. 145).

possède la faculté de restreindre ce mandat dans le contrat de mariage, par exemple, de se réserver le droit de gérer elle-même tout ou partie de ses propres. Elle peut même stipuler le droit de toucher annuellement sur ses seules quittances une certaine somme pour ses besoins personnels (Arg. art. 1534, C. civ.). De même il est permis à un donateur ou testateur de réserver à la femme l'administration des biens dont il la gratifie. De telles clauses ne portent nullement atteinte aux principes de notre régime et ne détournent pas les revenus communs de leur destination normale »¹. Pourquoi ne pas admettre, dans ces conditions, l'établissement d'une imposition au nom de la femme, si elle joint à la gestion d'une partie de son patrimoine, la disposition de ses revenus fonciers ? Sans doute, le mari sera porté au rôle et cette pratique administrative bien qu'erronée est conforme au principe d'après lequel l'impôt foncier est, en tout état de cause, à la charge de la communauté. Mais nous estimons que, dans l'hypothèse envisagée, une demande en mutation de cote présentée par l'un des époux devrait recevoir une solution favorable². Toutefois cette affectation d'une partie des revenus communs (qui doivent au surplus provenir d'un immeuble déterminé) à la satisfaction des besoins de la femme, peut seulement être réalisée dans le contrat de mariage. Elle porterait atteinte, en effet, au principe de l'article 1388 du Code civil si les époux n'ont pas procédé à la rédaction d'un tel contrat et, dans le cas contraire, elle violerait la règle de l'immutabilité des conventions matrimoniales édictées par l'article 1395 du même Code, sans qu'il y ait lieu, d'ailleurs, de faire état au point de vue fiscal de la réserve par le testateur ou le donateur au profit de la femme de l'administration des biens légués ou donnés.

22. — De la détermination des limites de la période pendant laquelle le mari est imposable.

La détermination des limites de la période pendant

1. A. Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. III, p. 158.

2. En ce sens, *Rép. min. Fin.*, à M. Malroux, député (*J.O.*, déb. Ch., 29 mai 1937).

laquelle le mari est imposable obéit à des règles différentes suivant qu'il s'agit du début ou de la fin de l'union conjugale, et, dans cette deuxième situation, d'après la cause de la dissolution de la communauté.

Si le mari a la jouissance et l'administration des biens de toute nature à compter du jour de la célébration du mariage, même dans le cas où il a procédé à la rédaction d'un contrat¹, la côte foncière afférente à un immeuble appartenant à sa femme ne peut être mise à son nom qu'au titre de l'année suivante. En effet, l'impôt est dû pour l'année entière à raison des faits existant au 1^{er} janvier, c'est-à-dire, en l'espèce, au 1^{er} janvier précédant le mariage, époque à laquelle la femme avait encore la disposition de ses revenus. Il convient de remarquer, au surplus, qu'en notre matière, la législation en vigueur ne prévoit aucune mesure analogue à celle de l'article 289 du Code général des impôts directs relatifs aux transferts de patente. Pareillement le mari demeure imposable pour l'année entière au cours de laquelle est intervenue la dissolution de la communauté provoquée par la mort de l'un des époux. Cependant, une solution différente doit être admise lorsque la liquidation du régime matrimonial est la conséquence du divorce. L'alinéa 5 de l'article 252 du Code civil, modifié par la loi du 26 juin 1919, porte que « le jugement ou l'arrêt devenu définitif remontera quant à ses effets entre époux en ce qui touche leurs biens, au jour de la demande », remarque étant faite que par jour de la demande il faut entendre celui de l'assignation devant le tribunal²; sans doute cette rétroactivité n'est pas opposable aux tiers auxquels les conséquences du divorce ne s'appliquent qu'à partir de la transcription du jugement; il s'ensuit qu'il ne peut être fait grief à l'Administration d'avoir imposé le mari à raison d'un immeuble propre à la femme ou dépendant de la communauté et que le partage aurait mis dans le lot de la femme; mais il nous paraît conforme au principe de la personnalité de l'impôt comme au fait que le

1. A. Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. III, p. 18; — M. Planiol et G. Ripert, *op. cit.*, t. III, p. 34.

2. Cass. civ., 27 mai 1921 (D.P., 1923.1.65; S., 1922.1.60).

mari doit « compte à sa femme, à dater du jour de la demande des revenus des biens propres de celle-ci dont il avait la jouissance »¹ ainsi que de ceux dépendant de la communauté dont il semble perdre la propriété à partir de la même date², d'accorder la mutation de cote requise par l'un des époux au cours de l'année pendant laquelle a eu lieu la transcription du jugement, à la condition que la déchéance ne lui soit pas opposable par application de l'article 361 du Code général des impôts directs.

A la différence du divorce, la séparation de corps n'a pas pour objet de dissoudre l'union conjugale, mais seulement d'en relâcher les liens ; elle entraîne cependant dans tous les cas la séparation de biens ; aussi étudierons-nous ses effets lorsque nous traiterons de ce régime matrimonial.

Il est de même préférable de réserver l'examen de la situation des biens placés sous le régime créé par la loi du 13 juillet 1907, relative au libre salaire de la femme mariée et à la contribution des époux aux charges du ménage.

Section II

Du régime sans communauté

23. — *De l'imposition au nom du mari.*

Sous le régime d'exclusion de communauté, la propriété de ses biens comme la charge de ses dettes demeure à chaque époux ; par contre, d'après les articles 1530 et 1531 du Code civil, le mari qui administre les biens de sa femme³ dispose de leurs fruits pour soutenir les charges du ménage.

Il n'est pas douteux, dans ces conditions, que le mari,

1. A. Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. I, p. 241.

2. Les comptes du mari ne semblent pas pouvoir être limités aux fruits des propres de la femme. En effet, si dans les rapports entre époux la liquidation du régime matrimonial se produit à la date de la demande, cette liquidation doit être totale ; il s'ensuit que la communauté cesse d'exister à la même époque et que le mari est comptable des fruits et revenus qui antérieurement, composaient la masse commune.

3. Les pouvoirs du mari à cet égard sont les mêmes que ceux accordés par l'article 1428 du Code civil au mari commun en biens sur les propres de sa femme.

tenu, au surplus, de toutes les charges de l'usufruit¹, est seul redevable de l'impôt foncier assis sur l'immeuble dont son épouse est propriétaire², sauf bien entendu, l'effet des clauses permettant à la femme de toucher certains revenus (art. 1534).

Section III

Du régime de séparation de biens

24. — *De l'imposition au nom de la femme.*

Nous avons vu que la séparation de biens est un régime matrimonial dans lequel la femme conserve la propriété, l'administration et la jouissance de ses biens. C'est assez dire qu'en vertu du principe de l'article 181 du Code général des impôts directs, la femme, disposant librement de ses revenus doit être imposée personnellement pour les immeubles qui lui appartiennent en propre et dont elle a la jouissance³.

La jurisprudence administrative a conclu de ce principe que le mari est fondé à demander une mutation de cote pour un immeuble faisant partie des propres de sa femme et pour lequel il est resté cotisé, malgré que le jugement de séparation de biens soit devenu définitif⁴. Sans doute, cette décision est relative à une séparation judiciaire, mais il en est nécessairement de même dans les autres hypothèses puisque, d'après le Code civil, la femme possède en tous cas les mêmes pouvoirs sur ses biens⁵. Toutefois, les consé-

1. Code civil, article 1533.

2. Fixation des limites de la période pendant laquelle le mari est imposable: voir *supra*, n° 23, situation des biens placés sous le régime de la loi du 13 juillet 1907: voir *infra*, n° 35.

3. Cons. d'Et., 18 novembre 1901 (dame Pelletier, Sarthe, *Lebon*, p. 788); — Maguéro, *Rép. prat.*, Impôt foncier, n° 54; — Pierre Tissier, *op. cit.*, n° 288.

4. Cons. d'Et., 9 janvier 1905 (Dencausse, Hautes-Pyrénées, *Lebon*, p. 25).

5. Séparation conventionnelle: Code civil, article 1536. Séparation judiciaire principale ou accessoire à la séparation de corps: a) sous le régime de communauté: Code civil, article 1449; b) sous le régime dotal: Code civil, article 1463; c) sous le régime exclusif de communauté: il n'est rien prévu par la loi mais il convient d'appliquer les règles du régime de la communauté, dont celui qui l'exclut n'est, d'après le Code civil, qu'une modification (voir le titre du liv. III, tit. V, 2^e partie du Code civil et de la section IX de cette partie).

quences d'une réclamation, visant la cotisation mise au nom du mari, différent suivant la cause de la séparation. Dans l'espèce précitée comme, d'ailleurs, lorsque la séparation de biens est l'accessoire de la séparation de corps, le mari a, jusqu'à la date du jugement, la jouissance et l'administration du patrimoine de sa femme¹ et est personnellement redevable de l'impôt qui frappe celui-ci ; dès lors, il lui incombe de désigner, dans le délai prévu par l'article 361 du Code général des impôts directs la femme au nom de laquelle doit être opéré la mutation de cote². Mais la séparation conventionnelle ne modifie pas la situation des biens des époux et la femme doit en supporter les charges avant comme après le mariage. Pour que la femme administre une partie de ses biens propres sous le régime de communauté, une clause du contrat de mariage doit lui confier les droits qui légalement appartiennent au mari ; celui-ci est, par l'effet de la loi, débiteur de la contribution foncière assise sur un immeuble de cette nature et une demande de l'un des époux est nécessaire pour l'application des conventions matrimoniales au point de vue fiscal. Au contraire, l'article 1576 du Code civil donne à la femme la gestion et la jouissance de ses biens paraphernaux auxquels il faut assimiler ceux de la femme séparée contractuellement. Dans ces conditions, l'Administration doit mettre l'impôt au compte de la femme.

Il s'ensuit que si les immeubles en cause ont été portés d'office et par erreur à la charge du mari, sans que celui-ci en ait été jamais propriétaire, il convient de considérer la demande en mutation de cote comme dirigée contre un faux emploi et de lui appliquer le délai spécial ouvert par l'article 362 du Code général des impôts directs³. En outre le mari ne saurait être tenu de désigner le propriétaire actuel des dits immeubles⁴ et il a droit à la décharge des cotisations indûment établies⁵.

1. Sauf en ce qui concerne les biens paraphernaux et ceux placés sous le régime prévu par la loi du 13 juillet 1907.

2. Cons. d'Et., 6 juin 1879 (Migonney, Doubs, *R.O.*, n° 3112).

3. Cons. d'Et., 19 décembre 1904 (Demonnerot, Saône et Loire, *R.O.*, n° 3928).

4. Cons. d'Et., 27 avril 1928 (Siriex, Haute-Marne ; *R.O.*, n° 5206).

5. Cons. d'Et., 11 janvier 1929 (Laurey, Seine-et-Oise, *R.O.*, n° 5311).

25. — Des cas où le mari administre les biens de la femme.

L'administration des biens de la femme peut être exercée par le mari. Cette hypothèse, fréquente dans la pratique, a été prévue par les rédacteurs du Code civil ; mais ils ont seulement défini dans l'article 1539 l'étendue de la responsabilité du mari à l'égard des propres de la femme dont elle lui a laissé la jouissance. Aussi convient-il de faire application, mutatis mutandis, des articles 1577 et suivants concernant les biens paraphernaux¹. Trois circonstances sont, dès lors, susceptibles de se présenter : la femme donne à son conjoint procuration d'administrer ses biens ; le mari gère la fortune de son épouse avec le consentement tacite (gestion d'affaires) ou malgré l'opposition constatée de celle-ci. Ainsi que nous le verrons en étudiant le régime dotal², le principe de l'imposition du propriétaire, en l'espèce de la femme, n'est nullement modifié parce que, dans le premier cas, le mandat n'a pas pour effet de diminuer les obligations de celui qui le donne et, dans les autres, de simples changements de fait ont été apportés aux clauses matrimoniales. Si, au surplus, en l'absence de toute procuration, le mari peut demander la mutation de la cote qui lui est indûment réclamée, il n'est pas recevable à en solliciter la décharge.

26. — De la rétroactivité du jugement prononçant la séparation de biens.

Lorsque les époux ont adopté par contrat le régime de la séparation de biens, la date de la célébration du mariage ne présente pas d'intérêt au point de vue de notre impôt ; en effet la femme est redevable avant comme après cette date, de la contribution foncière assise sur les immeubles dont elle est propriétaire.

Il n'en est pas de même lorsque la séparation est prononcée par justice. Réserve faite des paraphernaux, le mari a l'administration du patrimoine de son épouse et doit acquitter l'impôt foncier, charge du ménage, dont ils peuvent être l'objet. Par le jugement qui ordonne la liqui-

1. En ce sens : A. Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. III, p. 270.

2. *Infra*, n° 29.

dation du régime matrimonial la femme recouvre la gestion et la jouissance de tous ses biens.

La question se pose alors de savoir à quel moment la cotisation inscrite au nom du mari doit être portée à celui de la femme. A cet égard, il est nécessaire de rappeler les principes du droit civil en matière de fixation de la date à laquelle se produit la dissolution du régime matrimonial.

Deux solutions différentes sont admises suivant que la séparation de biens est principale, c'est-à-dire prononcée sur demande spéciale de la femme, ou accessoire à la séparation de corps.

Dans la première hypothèse, le Code civil décide que « le jugement qui prononce la séparation de biens, remonte, quant à ses effets, au jour de la demande » (art. 1445, 2^e al.) et la jurisprudence admet cette rétroactivité vis-à-vis des époux comme à l'égard des tiers¹.

Dans la deuxième, au contraire, l'article 252, dernier alinéa, du même Code énonce que « le jugement ou l'arrêt devenu définitif, remontera quant à ses effets entre époux, en ce qui touche leurs biens au jour de la demande. Mais il ne produira effet au regard des tiers que du jour de la transcription ».

Cette distinction ne paraît pas susceptible de modifier, au point de vue fiscal, la situation des époux. En tout état de cause, on ne peut reprocher à l'Administration d'avoir mis au nom du mari l'impôt foncier assis sur un immeuble dont il avait l'administration au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition. Si même, ainsi que l'admet la jurisprudence, à compter de la demande, les pouvoirs du mari cessent ou sont suspendus en ce qui concerne les propres de la femme² et si la loi permet à celle-ci de requérir des mesures conservatoires³, la nouvelle condition de ses biens n'est définitivement déterminée que par le jugement. Dès lors, le mari ne peut prétendre à la décharge de la cote qui lui est assignée mais seulement à une mutation et la demande ne béné-

1. Req., 13 mai 1862 (D.P., 62.1.422); — Civ., 18 juin 1877 (D.P., 77.1.405; S., 77.1.406); — Toulouse, 29 juin 1882 (D.P., 83.2.146).

2. Req., 26 juin 1866 (D.P., 66.1.478; S., 66.1.334).

3. Code de procédure civile, article 869.

ficiera pas du délai spécial prévu en cas de faux emploi ¹.

La seule différence entre les deux situations envisagées semble résider dans le fait que l'Administration ne peut se refuser à faire droit à la demande en mutation de cote, présentée dans le délai ouvert par l'article 361 du Code général des impôts directs, dans le cas de séparation principale alors qu'elle en a la possibilité lorsque la séparation de biens est accessoire ; toutefois, en pratique, une solution aussi rigoureuse paraît devoir être évitée.

27. — *De la cessation, pendant le mariage, de la séparation de biens.*

La séparation de biens conventionnelle ne peut recevoir aucun changement après la célébration du mariage. Mais la loi porte une grave atteinte au principe de l'immutabilité des conventions matrimoniales, posé par l'article 1395 du Code civil, en autorisant le rétablissement de leur régime primitif par les époux séparés judiciairement.

Il résulte, en effet, de l'article 1451, 1^{er} alinéa du Code civil que « la communauté dissoute par la séparation de corps et de biens, soit de biens seulement, peut être rétablie du consentement des deux parties » et cette disposition est, sans nul doute, applicable aux autres régimes matrimoniaux. En cas de séparation accessoire, les conventions primitives ne sont pas remises en vigueur par le fait même de la réconciliation des époux ; elles ne peuvent l'être, comme dans l'hypothèse de séparation principale, que par la rédaction d'un acte notarié ². Enfin le régime primitif doit être rétabli dans son intégralité.

Dans ces conditions, et en vertu du principe de l'annuité de l'impôt, la contribution foncière due par les immeubles appartenant à la femme et dont le mari recouvre l'administration et la jouissance doit être portée à la charge de celui-ci au titre de l'année suivant celle de la confection de l'acte susvisé. Toutefois le régime matrimonial rétabli reprend son effet du jour du mariage ; il s'ensuit que le mari ne peut refuser le paiement des cotisations mises en recou-

1. Cons. d'Et., 24 février 1922 (Halgond, Loire-Inférieure).

2. Code civil, article 1451, 2^e alinéa.

vement alors que les époux étaient séparés, par le motif qu'il n'avait pas à cette époque la jouissance du patrimoine de sa femme¹.

Section IV

Du régime dotal

28. — *Des biens dotaux.*

Il résulte de l'article 1549 du Code civil que « le mari seul a l'administration des biens dotaux pendant le mariage » ainsi que « le droit d'en percevoir les fruits et les intérêts ». Ses pouvoirs sont analogues à ceux de l'usufruitier ou du mari commun en biens sur les propres de sa femme, et les revenus des biens dotaux sont affectés aux besoins du ménage² ; il a, de plus, la disposition des dits revenus, aussi est-il passible de la contribution foncière assise sur le fonds dotal.

29. — *Des clauses attribuant à la femme l'administration des biens dotaux et la jouissance de la totalité ou d'une partie de leurs revenus.*

La jurisprudence autorise les époux à stipuler, dans le contrat de mariage, que la femme administrera elle-même tout ou partie de ses biens dotaux³. Cette clause n'est, en effet, contraire à aucun texte, l'article 1388 du Code civil interdisant seulement de déroger aux droits du mari comme chef de la communauté. D'autre part, le 3^e alinéa de l'article 1549 du même Code permet encore aux époux de convenir « que la femme touchera annuellement, sur ses seules quittances, une partie de ses revenus pour son entretien et ses besoins personnels ». Dans ces conditions, nous devons admettre, comme en matière de communauté⁴, que la

1. Sur la situation des biens placés sous le régime de la loi du 13 juillet 1907, voir *infra*, n° 35.

2. Pau, 12 août 1925 (*D.J.G.*, Contrat de mariage, n° 3376) ; — Cass. civ., 3 juin 1839 (D.P., 39.1.218 ; S., 39.1.583) ; — Req., 14 août 1883 (D.P., 84.1.334 ; S., 86.1.37) ; — Civ., 12 mars 1902 (D.P., 1902.1.191 ; S., 1907.1.491).

3. Cass. civ., 17 février 1886 (D.P., 86.1.249 ; S., 86.1.161).

4. *Supra*, n° 21.

femme peut demander à être personnellement soumise à l'impôt dû par un immeuble dotal dont le contrat de mariage lui confie la gestion et lui laisse la jouissance. La demande présentée par le mari est aussi recevable.

30. — *De la détermination des limites de la période pendant laquelle le mari est imposable à raison des biens dotaux.*

La détermination des limites de la période pendant laquelle le mari est imposable à raison des immeubles dotaux paraît appeler les mêmes observations et comporter les mêmes solutions que sous le régime de communauté à l'étude duquel nous ne pouvons que nous référer¹.

31. — *Des biens paraphernaux.*

« Tous les biens de la femme qui n'ont pas été constitués en dot sont paraphernaux »² et la femme en a l'administration et la jouissance³. Le mari ne saurait être tenu de l'impôt assis sur ces biens. Il s'ensuit trois conséquences identiques à celles que nous avons déjà exposées en matière de séparation de biens⁴ en ce qui concerne la contribution foncière indûment réclamée au mari :

1° la demande, dirigée contre un faux emploi, peut être présentée dans le délai spécial ouvert par l'article 362 du Code général des impôts directs⁵ ;

2° l'obligation de désigner le propriétaire actuel ne saurait être imposée au réclamant⁶ ;

3° il a droit à la décharge des cotisations établies à tort⁷.

32. — *Des modifications conventionnelles à la situation des biens paraphernaux.*

Le Code civil accorde aux époux la possibilité de modifier la condition des biens paraphernaux. D'après l'article 1577 « si la femme donne sa procuration au mari pour ad-

1. *Supra*, n° 22 — Séparation de biens sous le régime dotal, *supra*, section III. — Biens placés sous le régime de la loi du 31 juillet 1907, *infra*, n° 34.

2. Code civil, art. 1574.

3. Code civil, article 1576, 1^{er} alinéa.

4. *Supra*, n° 24.

5. Cons. d'Et., 19 décembre 1904 (Demonnerot, Saône-et-Loire, *R.O.*, n° 3928).

6. Cons. d'Et., 27 avril 1928 (Siriex, Haute-Marne, *R.O.*, n° 5206).

7. Cons. d'Et., 11 janvier 1929 (Laurey, Seine-et-Oise, *R.O.*, n° 5321).

ministrer ses biens paraphernaux, avec charge de lui tenir compte des fruits, il sera tenu vis-à-vis d'elle comme tout mandataire » et la femme demeurera personnellement imposable par application des articles 1984 et 1998 du même Code¹.

Il résulte des articles suivants que « si le mari a joui des biens paraphernaux de sa femme, sans mandat, et néanmoins sans opposition de sa part, il n'est tenu, à la dissolution du mariage, ou à la première demande de la femme, qu'à la représentation des fruits existants, et il n'est point comptable de ceux qui ont été consommés jusqu'alors » (art. 1578) et « si le mari a joui des biens paraphernaux malgré l'opposition constatée de la femme, il est comptable envers elle de tous les fruits tant existants que consommés » (art. 1579). Quel est, dans ces deux hypothèses, le sort de l'impôt foncier assis sur l'immeuble paraphernal ? La situation dans laquelle se trouvent les époux modifie de facto et non de jure la règle de l'article 1576 du Code civil aussi bien que les conventions matrimoniales. Il s'ensuit que la femme est régulièrement assujettie à l'impôt. Toutefois, en raison des circonstances de fait, le mari ne serait pas fondé à demander la décharge de la cotisation mise à son nom, remarque étant faite d'ailleurs que « le mari qui jouit des paraphernaux est tenu de toutes les obligations de l'usufruitier »².

33. — *De la société d'acquêts jointe au régime dotal.*

En se soumettant au régime dotal, les époux peuvent néanmoins, conformément à l'article 1581 du Code civil, stipuler une société d'acquêts ; les effets de celle-ci sont déterminés par les articles 1498 et 1499. L'imposition du fonds dotal dont les fruits font partie désormais de la masse commune, ne subit aucun changement du fait de l'adoption

1. Cette solution est opposée à celle admise en matière d'administration des propres de la femme mariée sous le régime de la communauté légale (voir *supra*, n° 22). Il en est nécessairement ainsi parce que, dans ce dernier cas, le mari a, en principe, un mandat légal de gestion des propres de son épouse, biens dont les fruits font partie de la masse commune ; au contraire, la femme a la jouissance des paraphernaux, quel qu'en soit l'administrateur et, dès lors, elle est seule passible de l'impôt.

2. Code civil, article 1580.

d'une telle société. Il doit en être de même à l'égard de l'immeuble paraphernal dont les revenus ne sont pas destinés à l'entretien du ménage. La femme en conserve l'administration et la jouissance puisque l'adjonction d'une société d'acquêts n'altère pas les règles du régime dotal¹.

Enfin le mari est imposable à raison des acquêts dans les mêmes conditions que sous le régime de communauté.

Section V

Des biens réservés

34. — *De l'imposition au nom de la femme.*

La loi du 13 juillet 1907, relative au libre salaire de la femme mariée et à la contribution des époux aux charges du ménage, modifie profondément les rapports pécuniaires des conjoints. L'article 1^{er} attribue, sous tous les régimes, à la femme qui exerce une profession distincte de celle de son mari, sur les produits de son travail personnel et les économies en provenant, les mêmes droits d'administration que l'article 1449 du Code civil donne à la femme séparée de biens. Sans doute, cette formule est inexacte et les droits en cause sont plus étendus que ceux dont traite l'article précité du Code civil ; mais, quoi qu'il en soit, la femme a, tout au moins, l'administration et la jouissance de ses gains. D'autre part, « elle peut en faire emploi en acquisition de valeurs mobilières ou immobilières » (art. 1^{er}, 2^e al.), qui, constituant « en réalité une véritable universalité juridique au sein de laquelle s'applique la règle de la subrogation réelle de plein droit »², sont elles-mêmes des biens réservés.

A la lumière de ces principes, il est possible de déterminer le débiteur de la contribution foncière assise sur un immeuble acquis par la femme dans les conditions susvisées.

Aucune difficulté n'existe lorsque les époux sont séparés de biens puisque la femme est imposable en raison des pouvoirs qui lui sont conférés par l'article 1449 du Code civil.

1. A. Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. III, p. 382.

2. A. Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. III, p. 153.

Il en est de même dans le cas d'adoption du régime dotal ; les produits du travail de la femme qui exerce une profession distincte de celle de son mari sont, en effet, rangés dans la catégorie des paraphernaux.

Nous pensons qu'il en doit être encore ainsi lorsque les conjoints sont communs en biens ou mariés sous un régime exclusif de communauté que le Code civil présente comme une clause modifiant le régime légal. En effet, les droits d'administration et de jouissance que la loi de 1907 a transférés à la femme et qui lui sont attribués quelles que soient les conventions matrimoniales adoptées, suffisent pour justifier son assujettissement à la contribution foncière.

Dans une espèce relative à l'imposition du mari pour un immeuble acquis par la femme commune en biens, antérieurement au mariage, le Conseil d'Etat a rejeté la demande en mutation de cote par le motif « que si l'article 1^{er} de la loi du 13 juillet 1907 a donné à la femme mariée, sur les produits de son travail personnel et les économies en provenant les mêmes droits d'administration qu'à la femme séparée de biens, cette disposition n'est applicable qu'aux gains et économies réalisés par la femme pendant le mariage »¹. Il en résulte, par *a contrario*, que, en ce qui concerne ces derniers, la femme mariée sous le régime de la communauté est personnellement imposable dans les mêmes conditions que la femme séparée.

On ne peut concevoir l'existence de biens réservés antérieurement à la célébration du mariage ; dès lors, la femme est redevable de l'impôt au titre de l'année suivant celle de leur acquisition. Mais le mari est-il tenu d'acquitter la cotisation inscrite à son nom ? Il faut répondre par la négative : il n'a pas sur les immeubles en cause les attributs du droit de propriété sur lesquels le Code général fonde la taxation.

La femme peut, en tous cas, demander la mutation de la cote indûment mise à la charge de son époux² ; mais la

1. Cons. d'Et., 29 juillet 1933 (Ravier, Haute-Saône, R.O., n° 6028 ; Dup., 1934, p. 145).

2. La réclamation signée par la femme seule, est recevable (Loi du 13 juillet 1907, art. 6 et Code général des impôts directs, art. 226, 1^{er} al.).

suite dont la réclamation présentée par ce dernier est susceptible paraît différer suivant les conventions matrimoniales. Si les conjoints ont adopté le régime dotal ou la séparation de biens, le mari peut arguer d'un faux emploi pour obtenir la décharge de l'impôt. Au contraire, le mari commun en biens est personnellement imposable à raison de tous les propres de sa femme¹ et peut seulement demander une mutation de cote en faisant connaître dans le délai prévu par l'article 361 du Code général des impôts directs, qu'il s'agit d'un bien réservé.

1. *Supra*, n° 20.

CHAPITRE II

DE LA CONTRIBUTION MOBILIERE

35. — *De l'historique de la contribution mobilière.*

L'impôt mobilier, créé par le décret du 13 janvier 1791, a été réorganisé par la loi du 21 avril 1832 ; son but était de frapper tous les revenus que n'atteignait pas l'impôt foncier ; mais il comprenait, en réalité, deux taxations différentes :

a) la contribution personnelle, sorte de capitation, égale à la valeur de trois journées de travail ;

b) la contribution mobilière, proportionnelle au loyer d'habitation.

La loi du 31 janvier 1917 a supprimé la première et laissé seulement subsister la seconde comme mode de participation des particuliers aux dépenses des départements et des communes.

Enfin, d'après le Code général des impôts directs du 27 décembre 1934 « la contribution mobilière est due pour toute habitation meublée située, soit dans la commune du domicile réel, soit dans tout autre commune » (art. 253 ; loi du 21 avril 1832, art. 13), « par chaque habitant français et par chaque étranger de tout sexe, jouissant de ses droits et non réputé indigent » (art. 243 ; loi du 4 avril 1832, art. 12).

Section I

De l'imposition des époux

36. — *De l'imposition du mari pendant le mariage.*

L'application de ces textes aux contribuables mariés pose la question de savoir quel époux est personnellement

imposable. En effet, le fait générateur de la contribution en cause réside dans la disposition d'une habitation meublée et, en général, la même habitation est communément à la disposition de chacun des conjoints : une seule imposition n'en doit pas moins être établie ; doit-elle l'être au nom du mari ou à celui de la femme ? De plus, il est possible que, en fait ou en droit, les époux soient séparés et disposent de logements distincts : deux impositions sont dues ; l'une doit-elle être à la charge de la femme et l'autre à celle du mari, ou bien celui-ci doit-il être cotisé deux fois ?

Le critère permettant de résoudre ces problèmes nous paraît se trouver dans la combinaison de la notion de « jouissance des droits », expression utilisée par l'article 243 précité du Code général des impôts directs, avec celle de communauté d'habitation.

Le premier élément demande à être précisé. Quels droits ont été pris en considération par le législateur de 1832 ? Le Conseil d'Etat, dans l'application de ce texte aux espèces nombreuses qui lui furent soumises, a toujours jugé que « la jouissance des droits » résulte, non point de l'entier exercice des droits civils ou politiques¹, mais bien de la possession de moyens personnels et suffisants d'existence, provenant soit d'un patrimoine, soit de l'exercice d'une profession, moyens dont l'appréciation soulève uniquement l'examen de circonstances de fait².

1. Cons. d'Et., 8 avril 1881 (Delle Hubertine Auclert, S., 82.3.31 ; D., 82.3.77) ; — 5 mars 1886 (Meurei, *Lebon*, p. 209).

2. C'est ainsi que, d'après le Conseil d'Etat, ne peuvent être considérés comme jouissant de leurs droits et par suite de sont pas imposables : un individu qui habite chez ses parents et qui n'a pas lui-même des moyens suffisants d'existence (6 juill. 1906, Boscher, *Lebon*, p. 14 ; — 11 novembre 1907 Lafon, *Lebon*, p. 816) même s'il est majeur (10 mai 1912, de Brianson, *Lebon*, p. 546 ; — 5 février 1915, Saunal, *Lebon*, p. 11) ; des enfants de 9 à 14 ans, en cours d'études possédant 400 francs de revenus annuels (27 juill. 1908, dame Chatellier, *Lebon*, p. 823).

Au contraire, doivent être considérés comme jouissant de leurs droits et par suite sont imposables : un individu habitant avec sa mère, mais ayant un patrimoine propre et des moyens suffisants d'existence (27 juin 1906, Abrieux, *Lebon*, p. 580) ; un ouvrier mineur (11 février 1916, Vincent, *Lebon*, p. 77) ; une jeune fille ayant des moyens personnels d'existence (8 avril 1881, demoiselle Auclert, *Lebon*, p. 419 ; — 26 janvier 1912, demoiselle Denizart, *Lebon*, p. 104) ; ou les tirant de sa profession de blanchisseuse (12 déc. 1913 demoiselle Coulon, *Lebon*, p. 1238) ; ou de couturière (25 juill. 1910, *Lebon*, p. 628 et 17 nov. 1911, *Lebon*, p. 1053, demoiselles Grangier) ; ou de dentiste

Cette définition peut paraître suffisante dans les différentes hypothèses que nous avons rapidement énumérées ; mais il n'en est plus ainsi en l'espèce. Une femme mariée peut non seulement si elle est séparée de biens, mais quel que soit le régime matrimonial qu'elle ait adopté, avoir des moyens personnels et suffisants d'existence¹. Mais si elle reprend l'administration de ses biens, le mari n'en reste pas moins le chef de l'association conjugale, et la femme demeure soumise à son autorité et n'a pas d'autre habitation que celle de son mari². Cette conclusion ne se trouve d'ailleurs pas modifiée, au point de vue fiscal, par la loi du 18 février 1938.

Dès lors, la contribution mobilière doit être mise au nom du mari pendant la durée du mariage à raison de toutes les habitations dont disposent les époux.

37. — *Du logement commun.*

C'est ainsi que la jurisprudence a décidé que la femme n'est pas imposable à raison de l'habitation commune, encore bien que ladite habitation soit sa propriété³, tant qu'une séparation judiciaire n'est pas intervenue⁴ ; la solution est identique à l'égard d'une institutrice pour le logement qu'elle occupe avec son mari dans les bâtiments de l'école⁵.

(4 août 1910, Bonnefoy, *Lebon*, p. 691), alors même qu'elle habiterait avec son père ou sa mère ; un contribuable qui est inscrit à l'Ordre des avocats (4 juin 1875, Belton, *R.O.*, n° 2758) ; de même l'interdiction ne saurait faire obstacle à ce qu'une personne soit considérée comme jouissant de ses droits au sens de l'article 12 de la loi du 21 avril 1832 (21 avril 1882, veuve Delcenserie, *R.O.*, n° 3311 ; *Lebon*, p. 354), l'interdiction ayant seulement pour effet de mettre les personnes qui y sont soumises dans la situation des mineurs.

1. Sous le régime dotal « il peut être convenu, par le contrat de mariage, que la femme touchera annuellement sur ses seules quittances, une partie de ses revenus pour son entretien et ses besoins personnels » (Code civil, art. 1549, 3° al.). Cf. pour d'autres régimes, art. 1534.

« Sous tous les régimes, et à peine de nullité de toute clause contraire portée au contrat de mariage, la femme a, sur les produits de son travail personnel et les économies en provenant, les mêmes droits d'administration que l'article 1449 du Code civil donne à la femme séparée de biens » (Loi du 13 juill. 1907, art. 1^{er}).

2. Tardieu, *op. cit.*, n° 4861.

3. Cons. d'Et., 1^{er} mars 1912 (dame Vêtu, *Lebon* p. 277) ; — 5 février 1912 (dame Brunello, *Lebon*, p. 155).

4. Cons. d'Et., 19 décembre 1902 (Ville de Digne c. dame Pilleneuve, Basses-Alpes, *Lebon*, p. 768).

5. Cons. d'Et., 7 janvier 1905 (Dame Roumieu, *Lebon*, p. 10). — *Adde* : Un contribuable est imposable à la contribution mobilière d'après la valeur loca-

Le mari est encore imposable, lorsque les époux ont adopté le régime de la séparation de biens contractuelle¹, alors même que le fonds de commerce situé dans le même immeuble serait exploité au nom de sa femme², ou que l'habitation commune appartiendrait en fait à la femme³, ou enfin que la location serait au nom de celle-ci⁴.

38. — *Des logements distincts.*

Lorsque les époux occupent en fait deux logements distincts, deux cotes doivent être établies. L'article 253 du Code général des impôts directs décide, en effet, que la contribution mobilière est due pour toute habitation. D'autre part, nous avons vu que l'impôt mobilier a été créé dans le but d'atteindre l'ensemble des revenus du contribuable manifestés par la possession d'une habitation. Or, il est évident que le loyer augmente en fonction du nombre de logements dont dispose l'assujetti ; par suite le revenu global de celui-ci doit être réputé s'accroître dans les mêmes proportions.

Le mari doit-il supporter deux cotisations ou bien la femme peut-elle être personnellement soumise à l'impôt pour le local dont elle jouit ? Remarquons, en premier lieu, que la capacité de celle-ci n'est nullement modifiée par la séparation des époux. Mais, de plus, la contribution mobilière doit tenir compte de la communauté légale de résidence, ainsi que l'énonce le Conseil d'Etat : « La femme mariée non séparée de corps, n'a pas d'autre habitation que celle de son mari »¹ et cette affirmation paraît être une simple

tive totale de l'appartement qu'il occupe avec sa femme, alors que, nonobstant la conclusion de deux baux distincts, il n'existe aucune division matérielle dans les locaux occupés par les deux époux et que certaines pièces leur sont d'un usage commun (Spezzechino, 10 mars 1916, *Lebon*, p. 116) ; le mari seul est imposable, alors même que le bail serait passé au nom de la femme et que le mari prétendrait que sa femme lui sous loue seulement une partie des locaux (de Franchbourg, 30 juin 1905, *Lebon*, p. 581).

1. Cons. d'Et., 31 mai 1848 (Bélot, S., 48.2.636 ; D., 48.3.103).

2. Cons. d'Et., 28 novembre 1930 (Bourracheu, Aude).

3. Cons. d'Et., 23 juin 1905 (Teisseire, Aide, R.O., n° 3964 ; *Lebon* p. 561) ; — 10 avril 1908 (Pellissier, *Lebon* p. 427) ; — 15 janvier 1909 (dame Rebillard, *Lebon*, p. 36) ; — 25 juillet 1933 (Ravier, Haute Saône, R.O., n° 6028).

4. Cons. d'Et., 16 mars 1906 et 12 juin 1907 (Jousselin, Seine, R.O., n° 4078, *Lebon*, p. 546) ; — 20 mars 1914 (Vaud, *Lebon*, p. 373) ; — 3 avril 1914 (Rougé, *Lebon*, p. 461).

5. Cons. d'Et., 31 mai 1848 (Bélot, Haute-Garonne, S., 48.2.636).

conséquence de l'article 241 du Code civil d'après lequel « *la femme est obligée d'habiter avec le mari* »¹. Sans doute ce texte n'est pas visé dans la décision précitée ; mais comment admettre que le Conseil d'Etat ait motivé sa décision sur la notion de communauté d'habitation dans une espèce où précisément les époux sont en fait séparés, sinon par une référence tacite au principe du droit privé ? En d'autres termes, étant donné que le mari est imposable à raison du logement commun et que la femme doit demeurer avec lui, le mari doit supporter la charge de la contribution mobilière pour tous les logements occupés par les deux époux et qui doivent être réputés communs. Ils sont tous, en effet, à la disposition des deux conjoints et il n'y a pas lieu de faire état au point de vue fiscal, de ce que ceux-ci méconnaissent en fait une des obligations qui découlent du mariage.

C'est ainsi que le Conseil d'Etat a décidé que le mari est redevable de la contribution mobilière non seulement à raison de son habitation personnelle, mais de celle occupée par sa femme, qui ne peut être considérée comme jouissant de ses droits² ; il en est de même pour l'habitation conservée par la femme dans un immeuble ayant appartenu au mari et vendu judiciairement, encore bien que celui-ci ait quitté la commune dans laquelle était situé ledit immeuble pour aller s'installer dans une autre résidence et que la femme ait refusé de le suivre malgré plusieurs mises en demeure d'avoir à réintégrer le domicile conjugal³.

La solution admise par la jurisprudence est générale ; quelles que soient les conventions matrimoniales adoptées, les dispositions de l'article 214 du Code civil (actuellement art. 213) doivent recevoir leur application sans que celle-ci puisse subir l'influence des rapports purement pécuniaires des époux⁴.

1. Formule maintenue par la loi du 18 février 1938 et placée dans le nouvel article 213 du Code civil.

2. Cons. d'Et., 5 février 1908 (Sangas, *Lebon* p. 107).

3. Cons. d'Et., 21 avril 1882 (Héluisse, S., 84.3.23 ; D., 83.3.99).

4. Voir notamment pour le régime de la séparation de biens : Cons. d'Et. 31 mai 1848 (Bélot, Haute-Garonne, S., 48.2.636 ; D., 48.3.103). Dans une réponse à M. Malroux député (*J.O.*, 31 octobre 1937, *Déb. Ch.*) le ministre des Finances a fait connaître que « lorsque des époux vivent séparément, sans être divorcés ni séparés judiciairement, le mari est en principe, personnelle-

39. — *De l'imposition de la femme.*

Il semblerait, dès lors, que le mari soit seul contribuable et que, en tout état de cause, la cotisation mise à la charge de la femme soit irrégulière et susceptible d'être allouée en décharge. Cette opinion paraîtrait corroborée par le fait que le Conseil d'Etat a estimé nécessaire, dans certaines espèces, et pour justifier l'imposition établie au nom de la femme, de motiver ses décisions par la circonstance que la résidence du mari était inconnue¹.

Cette conclusion ne nous paraît pourtant pas exacte. Il convient, en effet, d'observer que les règles d'établissement de l'impôt, que nous avons dégagées, sont uniquement dans l'intérêt des époux et ne doivent pas préjudicier aux droits du Trésor.

La contribution mobilière est un impôt de répartition et la loi n'a pas prévu, en ce qui la concerne, la possibilité pour l'Administration d'établir des rôles supplémentaires ou de procéder à des mutations de cote, destinées à rectifier les erreurs ou omissions commises par le service².

En conséquence, on doit approuver la jurisprudence du Conseil d'Etat d'après laquelle, lorsque la contribution mobilière s'est trouvée inscrite à tort au nom de la femme, cette circonstance ne saurait entraîner l'exonération de ladite contribution, dont l'acquittement est une charge du ménage³,

ment imposable à la contribution mobilière à raison du logement distinct occupé par sa femme, quel que soit le régime sous lequel lesdits époux sont mariés ».

M. Paul Doumer, alors Président de la Commission sénatoriale des Finances avait pourtant déclaré le 4 juillet 1914 que « la situation est d'ailleurs la même au regard de la contribution personnelle mobilière. Si les époux sont séparés, ils payent chacun une contribution personnelle et mobilière distincte ; s'ils vivent ensemble, l'imposition est établie au nom du mari seul » (Sénat, 1^{re} séance du 4 juillet 1914, *J.O.*, du 5, p. 1025-1026).

1. Cons. d'Et., 21 juin 1839 (d'Aubigny) ; — 1^{er} août 1906 (Terraquoi, Puy-de-Dôme, *R.O.* n° 4087 ; *Lebon*, p. 725) ; — 1^{er} juin 1922 (dame Proudhon *Lebon*, p. 491).

2. Cons. d'Et., 12 juin 1907 (Jousselin, *R.O.*, n° 4041).

3. Cons. d'Et., 12 juin 1907 (Jousselin, *R.O.*, n° 4078 ; *Lebon*, p. 546) ; — 10 avril 1908 (Pellissier, *Lebon*, p. 427) ; — 15 janvier 1909 (dame Rebillard, *Lebon*, p. 36) ; — 18 mars 1910 (dame Brunello, *Lebon*, p. 251) ; — 11 novembre 1910 (dame Boyer, *Lebon*, p. 769) ; — 19 décembre 1910 (Kerhoas, *Lebon*, p. 982) ; — 23 décembre 1910 (dame d'Horschell, *Lebon*, p. 999) ; — 6 mars 1911 (dame Boudier, *Lebon*, p. 259) ; — 5 février 1912 (dame Brunello, *Lebon*, p. 155) ; — 1^{er} mars 1912 (dame Vêtu, *Lebon*, p. 297) ; — 28 novembre 1930 (dame veuve Royer, *Lebon*, p. 1001).

et un époux a droit à la décharge de sa cote dans son ancien domicile, lorsqu'il a quitté entre le travail des mutations et le 1^{er} janvier une commune où il n'a pas conservé d'habitation, pour résider dans une autre où son conjoint a été imposé pour le logement qu'ils y occupent¹.

D'ailleurs, considérant que l'impôt mobilier est une charge du ménage, la jurisprudence administrative a admis que la femme mariée même séparée de biens, peut être poursuivie pour le recouvrement au lieu et place du mari défaillant². Dans ces conditions, et remarque étant faite que celui-ci, débiteur principal des charges susvisées, peut être contraire au paiement de la cote établie au nom de son épouse, les conjoints n'ont pas d'intérêt pécuniaire à ce que l'un d'eux soit inscrit au rôle à l'exclusion de l'autre.

Section II

De l'imposition des époux pendant l'instance en divorce ou en séparation de corps

40. — *De l'influence des conventions matrimoniales sur l'établissement de l'impôt.*

A la lumière de ces principes, il est possible de déterminer le débiteur de l'impôt dans l'hypothèse où, au cours d'une instance en divorce ou en séparation de corps, le juge a, par application de l'article 236 du Code civil, modifié par la loi du 18 avril 1886, autorisé l'époux demandeur à résider séparément³.

1. Changement de résidence de la femme : Cons. d'Et., 20 septembre 1859 (dame Artus, Finistère, *R.O.*, n° 778); changement de résidence du mari : Cons. d'Et., 28 juillet 1882 (Gret, Seine et Marne, *R.O.*, n° 3306); — 26 janvier 1912 (Martin, *Lebon*, p. 104).

Adde : Cons. d'Et., 23 novembre 1928 (Gougeon) : en matière de contribution mobilière, une requête non signée est recevable, si elle est accompagnée d'une lettre d'envoi signée de la femme du contribuable demeurant avec lui et ayant partagé avec lui l'habitation à raison de laquelle l'imposition a été établie et qui leur était entièrement commune.

2. Cons. d'Et., 29 avril 1926 (D.P., 1927.3.49 et note Trotabas; S., 1926.3.31); — 10 décembre 1926 (D.P., 1927.3.47; S., 1926.3.30); — 21 mars 1930 (*R.O.*, n° 5434); — 6 mars 1908, (dame Batut, Aude, *R.O.*, n° 4178, *Lebon*, p. 221).

3. Le fait que l'un des époux aurait abandonné le domicile conjugal avant la demande ou pendant l'instance en divorce ou en séparation de corps n'est

La solution de cette question est différente suivant le régime matrimonial.

Sans doute, en tous cas, la femme est soustraite par autorité de justice à l'obligation édictée par l'article 214 du Code civil ; mais, en tant que ne jouissant pas de ses droits, si elle est commune en biens, elle ne peut être personnellement assujettie à la contribution mobilière à raison de l'appartement qui lui a été assigné comme logement distinct par ordonnance du président du tribunal civil¹, ou que, depuis la loi du 18 février 1938, elle a pu choisir elle-même.

Par contre, une femme, séparée de biens et autorisée par le juge à avoir une résidence distincte, qui est censée avoir des moyens personnels et suffisants d'existence et ne peut, en l'espèce, être considérée comme n'ayant pas d'autre habitation que celle de son mari, est personnellement passible de l'impôt, conformément, au surplus, à l'article 243 du Code général des impôts directs d'après lequel doivent être regardées comme jouissant de leurs droits « les femmes séparées de leurs maris »².

Lorsque les époux ont adopté le régime dotal et que la femme a, sur ses biens paraphernaux, les droits de jouissance et d'administration que lui confère l'article 1576 du Code civil, le paiement de la cotisation assise sur le logement qu'elle occupe incombe au mari. En effet, si la femme a sur les biens susvisés, des droits analogues à ceux d'une femme séparée de biens, les revenus dotaux sont donnés au mari pour l'aider à subvenir aux charges du ménage qui comprennent la contribution mobilière.

Il ne semble pas d'ailleurs qu'il soit utile de distinguer suivant que la femme est autorisée à quitter le domicile conjugal ou, au contraire, que celui-ci lui est affecté comme résidence distincte et qu'il soit, par suite, enjoint au mari d'en sortir.

Enfin, antérieurement à la loi du 18 février 1938, si la

pas de nature à influencer sur le principe de l'établissement de l'imposition au nom du mari. C'est une simple situation de fait.

1. Cons. d'Et., 18 novembre 1935 (Courageux, Seine, R.O., n° 5328).

2. Cons. d'Et., 27 juillet 1934 (François, Tarn, R.O., n° 6315).

femme, sans autorisation nouvelle, quittait le lieu dans lequel elle était tenue d'habiter, l'établissement de la contribution mobilière n'en était pas différent. Cette circonstance pouvait bien influencer sur la suite dont l'instance judiciaire était susceptible ou nécessiter de nouvelles mesures provisoires, mais elle ne pouvait, par elle-même, modifier l'étendue des droits dont jouissait la femme ni la suspension de l'application de l'article 236 précité du Code civil.

Section III

De l'imposition des femmes veuves et séparées

41. — *De l'application de l'article 243, 2^e alinéa, du Code général des impôts directs.*

L'article 243, 2^e alinéa du Code général des impôts directs considère comme « jouissant de leurs droits, les veuves et femmes séparées de leurs maris ». Celles-ci sont donc passibles de la contribution mobilière pour le logement qu'elles occupent.

Il était, semble-t-il, inutile de mentionner les veuves, « Elles deviennent le chef de la famille si elles ont des enfants et dans tous les cas elles reprennent la libre disposition de leur personne et de leurs biens »¹. Le 1^{er} alinéa du même texte leur est, par suite, applicable.

Les divorcées se trouvent dans une situation identique. A leur égard, et en ce qui concerne les tiers, la transcription du jugement prononçant le divorce supprime toutes les obligations ainsi que toutes les incapacités découlant du mariage et du régime.

Quelles sont donc les femmes qui doivent être réputées séparées de leur mari au sens de ce texte ?

Nous avons vu que ce ne sont pas les femmes séparées de fait², non plus que celles séparées de biens qui, si elles jouissent de leurs droits patrimoniaux, sont tenues de res-

1. Tardieu, *op. cit.*, n° 4858.

2. Voir *supra*, n° 38.

pecter les prescriptions de l'article 214 (actuellement art. 213), du Code civil ¹.

Dans ces conditions, outre la femme autorisée à résider séparément par ordonnance du juge ², le texte précité nous paraît viser uniquement les époux séparés de corps. Il est entendu qu'une telle séparation n'a pas pour effet la dissolution du mariage, mais seulement d'en relâcher les liens. Toutefois, elle a pour conséquences nécessaires la séparation de biens et la suppression de la communauté d'habitation qui, lorsqu'elles sont réunies, suffisent à rendre la femme personnellement imposable.

Telle paraît être, au surplus, l'opinion du Conseil d'Etat qui, dans diverses espèces, a cru devoir justifier l'établissement de la cotisation au nom du mari, en invoquant la circonstance que les époux n'étaient pas séparés de corps ³, ou judiciairement ⁴.

1. Voir *supra*, n° 38.

2. Voir *supra*, n° 40.

3. Cons. d'Et. : 31 mai 1848 (Bélot, Haute-Garonne ; S., 48.2.636) ; — 31 mai 1929 (Vacher, Seine-Inférieure ; R.O., n° 5320).

4. Cons. d'Et. : 21 avril 1882 (Héluisse ; S., 84.3.23 ; D., 83.3.99) ; 19 décembre 1902 (Ville de Digne c. dame Pilleneuve, Basses-Alpes ; *Lebon*, p. 768).

CHAPITRE III

DE LA CONTRIBUTION DES PATENTES

42. — *De l'historique de la contribution des patentes*¹.

La contribution des patentes a été créée par la loi des 2-17 mars 1791 dont l'article 7 pose le principe de la liberté du commerce et de l'industrie à la condition de se pourvoir au préalable d'une formule de patente. La délivrance de celle-ci comporte uniquement le paiement d'une taxe proportionnelle à la valeur locative tant des locaux d'habitation que des ateliers, boutiques et magasins. Le nouvel impôt, au surplus, atteint exclusivement le commerce ou négoce.

Après une suppression temporaire de cet impôt, le décret du 4 thermidor an III, le rétablit ; il modifia et remplaça le droit proportionnel par un droit fixe. Cette réforme fut de courte durée ; la loi du 1^{er} brumaire an VII remit en vigueur le premier, mais laissa subsister le second de ces droits ; elle étendit la patente à tous les commerces, toutes les industries, les arts, métiers et professions quelconques autres que ceux formellement exemptés.

Plus tard, la loi du 25 avril 1844 répartit les professions d'après leur nature, en trois tableaux, dénommés A, B et C, et introduisit le principe nouveau de la gradation du droit proportionnel.

La loi du 15 juillet 1880, souvent qualifiée de fondamentale, constitua en réalité une codification de la matière.

La contribution des patentes subsista sans modification importante jusqu'à la loi du 31 juillet 1917 qui la supprima

1. Voir J. Tardieu, *Traité théorique et pratique des patentes*, n^{os} 3 et suiv. ; — E. Dessart, *La contribution des patentes*, n^{os} 1 et suiv.

comme impôt d'Etat¹. Cependant sur le principal réel ancien devenu fictif, les départements et les communes continuèrent provisoirement de calculer le produit des centimes qui alimentaient en partie leur budget.

Enfin la loi du 6 juillet 1934 réalisa dans son article 4 la réforme la plus récente de notre contribution par la suppression du droit proportionnel sur la valeur locative des locaux affectés à l'habitation des patentables.

Section I

Du principe de la personnalité de la patente

43. — L'article 257 du Code général des impôts directs, reproduisant l'article 1^{er} de la loi du 15 juillet 1880 dispose que « Tout individu, Français ou étranger, qui exerce en France une profession non comprise dans les exemptions déterminées par le présent code, est assujetti à la contribution des patentes ». Ce texte ne laisse théoriquement place à aucune ambiguïté sur la généralité de l'impôt. Le fait générateur de la perception fiscale réside dans l'exercice d'une profession non exemptée par la loi. Quiconque manifeste une telle activité est donc assujetti au paiement de la contribution en cause. La loi s'applique à tout individu : aucune distinction ne doit, par suite, être fondée sur la nationalité, le sexe², ou l'âge³ du patentable, et la circonstance que celui-ci serait atteint d'incapacité ne saurait constituer un motif d'exonération. Il est possible d'objecter que l'on porte ainsi atteinte au droit privé en soumettant à l'impôt des actes qu'une personne n'a pas juridiquement la possibilité d'accomplir. Mais, comme nous l'avons exposé⁴, la loi fiscale, outre que tous les contribuables doivent supporter des charges professionnelles semblables, sanctionne, en l'espèce, un état de fait aussi longtemps qu'une décision

1. La contribution mobilière a été l'objet d'une réforme analogue (*supra*, n° 35).

2. Cons. d'Et., 15 juillet 1901 (dame Artegaud, Cher).

3. Cons. d'Et., 27 février 1866 (Min. Fin. c. Lavareille, Corrèze, R.O., n° 1869) ; 15 juillet 1901 (dame Artegaud, Cher).

4. Voir *supra*, n° 14.

administrative ou judiciaire n'ordonne pas le respect des règles du droit commun. Remarquons d'ailleurs que le commerce est libre : la patente ne confère nullement le droit d'exercer. Elle prouve seulement que la dette fiscale a été acquittée. On doit, dans ces conditions, soumettre à l'impôt un mineur non émancipé¹ ou un fonctionnaire s'ils se livrent à une profession commerciale, de même que celui qui pratique l'exercice illégal de la médecine.

Pour la détermination de la base d'imposition, le législateur considère d'une part la nature de la profession en raison de laquelle varie la quotité du droit fixe et, d'autre part, les locaux sur lesquels est assis le droit proportionnel. Il est donc possible que plusieurs contribuables utilisent les mêmes lieux ; et, dans la pratique, la question s'est posée de savoir si, dans une telle situation, le même établissement pouvait supporter plusieurs contributions. Nulle difficulté ne se présente en ce qui concerne le droit fixe : dès lors que deux individus satisfont aux conditions de l'article 257 du Code général des impôts directs, deux droits fixes sont dus sans qu'il y ait lieu de tenir compte des circonstances de fait intercurrentes. L'article 284 du même Code ne prévoit-il pas d'ailleurs que « dans les sociétés en nom collectif, l'associé principal paye seul la totalité du droit fixe afférent à la profession ». D'autre part, « le même droit est divisé en autant de parts égales qu'il y a d'associés en nom collectif, et une part est imposée à chaque associé secondaire ». Bien que, dans cette hypothèse, il soit permis de prétendre que la société, personne morale aurait dû être seule imposée, l'Administration aurait pu être conduite à établir autant de droits fixes que la société comporte de membres, ceux-ci étant tous commerçants.

Aucune disposition législative ne s'oppose à ce qu'un même local soit soumis à plusieurs droits proportionnels. Aussi dans les nombreuses espèces qui lui furent soumises, le Conseil d'Etat a toujours jugé que des locaux professionnels occupés en commun par des patentables différents sont

1. Cons. d'Et., 27 février 1866 (Mon. Fin. c. Lavareille, Corrèze, R.O., n° 1869).

imposables audit droit au nom de chacun d'eux, à raison de la totalité de leur valeur locative ¹.

Enfin, d'après l'article 282 du Code général des impôts directs, « les patentes sont personnelles et ne peuvent servir qu'à ceux à qui elles sont délivrées ». Sans doute, seules les formules de patente par anticipation sont délivrées aux contribuables, alors que la généralité des redevables est imposée par voie d'inscription au rôle ; mais ce texte n'en constate pas moins le principe de la personnalité de l'impôt.

44. — *Des dispositions spéciales relatives aux époux.*

L'application du principe de la personnalité de la patente aux époux aurait pour effet d'assujettir distinctement à l'impôt le mari et la femme dans le cas où chacun d'eux se livre à l'exercice d'une profession non exemptée. Le législateur, tenant compte de la communauté d'intérêts existant entre ces contribuables, a prévu à leur égard des dispositions exceptionnelles. Celles-ci ont été modifiées à plusieurs reprises et le rappel de leur évolution permettra de déterminer la mesure dans laquelle il est dérogé au principe susvisé.

Au début, les époux étaient tenus au paiement d'une double patente sauf s'ils satisfaisaient aux conditions d'habiter ensemble et d'exercer le même commerce. C'est-à-dire que leur situation était très voisine de celle des autres contribuables. Mais cette réglementation fut de courte durée ; elle fut modifiée, dans un sens favorable aux intéressés, par la loi du 1^{er} brumaire an VII. Désormais, si le mari et la femme se livrent à deux professions différentes la plus importante d'entre elles est seule taxée et la cohabitation des conjoints n'est pas nécessaire ; toutefois, deux patentes sont encore dues par les conjoints séparés de biens s'ils n'ont pas en fait de résidence commune ².

1. Cons. d'Et., 14 février 1896 (« L'Abeille » Accidents et autres, Aisne, R.O., n° 3698) ; — 28 février 1896 (Min. Fin. c. La Franckfortoise, Gironde, R.O., n° 3698) ; — 27 juin 1913 (Favier, Rhône, *Lebon*, p. 778) ; — 27 mai 1914 (Bonnefoy, Doubs, *Lebon*, p. 651) ; — 14 mars 1927 (Société anonyme Stadlin et Cie, Seine-Inférieure, R.O., n° 5157 ; *Dup.*, 1928, p. 171) ; — 22 juillet et 9 décembre 1932 (Veuve Baudin, Ain, R.I., art. 3874) ; — 18 mai 1934 (Société anonyme des pneumatiques Dunlop, Deux-Sèvres : *Gaz. Pal.*, 11 septembre 1934).

2. Loi du 1^{er} brumaire an VII, article 25 : « Ces dispositions ne s'appliquent ni aux maris et aux femmes, auxquels une seule patente suffira en prenant

Enfin la loi du 25 avril 1844 dont l'article 15 a été incorporé dans la loi du 15 juillet 1880, article 19 et le Code général des impôts directs, article 283, améliore encore la situation des époux. Sous l'empire de cette loi, « le mari et la femme séparés de biens ne doivent qu'une patente, à moins qu'ils n'aient des établissements distincts, auquel cas chacun d'eux doit avoir sa patente et payer séparément les droits fixe et proportionnel ». Les hypothèses dans lesquelles deux impositions peuvent être perçues ont été encore restreintes. Mais une particularité remarquable de ce texte est qu'il prend en considération la notion d'établissement. Cette notion est fondamentale en matière de contribution des patentes. Toutefois, avant d'en préciser la nature, il est préférable de déterminer la mesure dans laquelle le texte précité déroge au principe de la personnalité.

45. — *De l'application de l'article 283 du Code général des impôts directs.*

Des termes de l'article 283 du Code général des impôts directs, il résulte, tout d'abord, qu'il n'y a pas lieu de faire état, en la matière, des conventions matrimoniales, de la communauté d'habitation ou de la pluralité des professions exercées.

Le régime de la séparation de biens, visé par la loi, est, en effet celui dans lequel la femme jouit sur ses biens des pouvoirs les plus étendus. Si, par suite, les époux séparés sont astreints au paiement d'une seule patente, il serait contraire aux principes du droit civil comme à ceux du droit fiscal de traiter avec plus de rigueur les conjoints dont l'association conjugale est plus étroite relativement aux intérêts pécuniaires. Aussi le législateur s'est-il servi d'une litote et il n'était pas besoin de mentionner les autres régimes à la suite du premier.

Nous avons vu, d'autre part, que la loi de l'an VII maintenait l'imposition unique même lorsque le mari et la femme occupaient des logements distincts. Seuls les époux séparés

celle de la classe supérieure, s'ils font plusieurs états, et en payant le droit proportionnel de tous les lieux qu'ils occuperont quand il est exigible, à moins qu'il n'y ait entre eux séparation de biens auquel cas chacun d'eux doit avoir sa patente et payer séparément les droits fixe et proportionnel ».

de biens devaient avoir une habitation commune. De ce que la loi de 1844 ne contient plus cette restriction, il faut conclure que la situation des époux séparés a été assimilée à celle des autres. Le contraire aurait pour effet de faire revivre arbitrairement une condition expressément supprimée.

Enfin, cette dernière loi ne distingue pas suivant que le mari et la femme exercent le même commerce ou se livrent à des professions différentes. De même que pour l'habitation, la loi de l'an VII a formellement permis aux conjoints de « faire plusieurs états » sans perdre le bénéfice du régime spécial organisé en leur faveur. Il en doit être ainsi sous l'empire de la nouvelle législation dont le silence ne saurait être interprété comme une suppression des avantages antérieurement accordés.

Ces remarques ont un caractère négatif ; aussi, après avoir exposé ce qui ne se trouve pas dans la loi, convient-il d'examiner ce qu'elle contient de positif. A cet égard, le mari et femme ne doivent qu'une patente « à moins qu'ils n'aient des établissements distincts ». Nous avons vu que deux contribuables sont, en général, assujettis personnellement à la patente même lorsqu'ils exercent leurs professions respectives dans des locaux communs. C'est précisément en cela que consiste le régime exceptionnel prévu en faveur des époux.

Mais quel est le sens exact de la disposition contenue dans l'article 283 précité ? Cette question pose à résoudre le problème de l'interprétation de la loi. Il a sans doute été jugé, en matière de droits d'enregistrement qu'une loi, claire et précise, n'appelle aucune interprétation et doit être appliquée à la lettre, d'autant plus qu'il s'agit d'une loi fiscale¹, et le même principe paraît devoir être admis pour l'explication du Code général des impôts directs. Mais, en l'espèce, nous nous trouvons en présence d'une notion complexe, sur laquelle le Conseil d'Etat a été souvent appelé à se prononcer : la notion d'établissement. L'application

1. Trib. civ. de Laval, 16 mars 1928 (D.P., 1931.2.73, note Jeanne Vandamme).

littérale de la loi se révèle donc impossible. On a pu admettre qu'une loi d'impôt accordant des avantages fiscaux doit être appliquée strictement¹, mais il nous semble que l'interprétation extensive ne doit pas, *à priori*, être écartée. Faire de l'interprétation extensive ce n'est pas « sans s'arrêter à la recherche d'une volonté, soit réelle, soit même directement supposée chez l'auteur de la loi, chercher à créer, avec sa décision, ou avec l'ensemble de son système, une règle nouvelle et distincte, fondée sur l'identité de la raison juridique »², c'est seulement porter l'application d'un texte jusqu'aux limites voulues par le législateur³. L'intention de celui-ci semble avoir été de rapprocher, au regard de la contribution des patentes, la situation des époux en raison de la communauté d'intérêts qui est présumée exister entre eux, de celle des autres contribuables. Pour justifier cette opinion, il serait suffisant de se référer à l'évolution législative dont nous avons rappelé les époques. Mais la comparaison des articles du Code général des impôts directs relatifs aux deux catégories de redevables précitées est très instructive.

L'article 283 énonce que, si les mari et femme ont des établissements distincts « chacun d'eux doit avoir sa patente et payer séparément les droits fixe et proportionnel ». Par ailleurs, après avoir décidé que « le patentable qui, dans le même établissement, exerce plusieurs commerces, industries ou professions ne peut être soumis qu'à un seul droit fixe » (art. 268), le même Code ajoute que « le patentable ayant plusieurs établissements, boutiques ou

1. Cass. civ., 19 janvier 1869 (D.P., 75.1.115); — 10 février 1926 (D.P., 1927.1.17, note Eustache Pilon).

2. GénY, *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*, p. 265, et les références citées note 1.

3. Gothot, *Cours de droit fiscal*, t. I, p. 6; — Eustache Pilon, note sous Cass. civ., 10 février 1926 (D.P., 1927.1.17); — Wahl, *op.cit.*, t. I, p. 78 : « Mais l'esprit de la loi a autant d'importance en matière fiscale qu'en toute autre matière, et c'est pour cela surtout que la jurisprudence a tort de proclamer le principe de l'interprétation littérale des textes. Consulter l'esprit de la loi, c'est reconnaître simplement que la volonté du législateur doit servir à déterminer le sens des lois; or, en matière fiscale comme partout ailleurs, les textes ne sont que l'expression de cette volonté. Sans doute, et c'est encore là un principe du droit commun, un texte clair ne peut être complété par l'esprit de la loi; mais l'esprit de la loi est le meilleur moyen, quand il est connu de déterminer le sens des textes ».

magasins de même espèce ou d'espèces différentes est, quel que soit le tableau auquel il appartient comme patentable, passible d'un droit fixe en raison du commerce, de l'industrie ou de la profession exercée dans chacun de ces établissements, boutiques ou magasins » (art. 269) et l'article 277 édicte des règles analogues en ce qui concerne le droit proportionnel. La similitude des termes utilisés de part et d'autre permet de conclure à celle des situations visées. La brièveté et la concision du texte relatif aux époux est une preuve de ce que le législateur a eu l'intention de s'en rapporter aux dispositions des articles précédents, dispositions qu'il a par suite jugé inutile de reproduire. En effet, par exemple, dans l'hypothèse où le mari et la femme faisant plusieurs états ne doivent qu'une patente, celle-ci est calculée à raison du droit fixe le plus élevé de ceux applicables aux professions exercées et du droit proportionnel déterminé suivant la même méthode ; cela ne figure pas dans l'article 283 du Code général des impôts directs, mais est la conséquence des articles 268, 1^{er} alinéa et 277, 1^{er} alinéa.

L'interprétation extensive, dont nous avons en la matière admis l'application et tenté de montrer l'utilité, peut se résumer dans la définition suivante :

Les mari et femme exerçant une ou plusieurs professions sont passibles d'une seule patente ou doivent payer séparément les droits fixe et proportionnel dans les mêmes conditions où un contribuable unique se livrant à une ou plusieurs professions identiques est soumis à la contribution en cause.

Après ces notions préliminaires nous allons pouvoir envisager les différentes situations dans lesquelles peuvent se trouver les époux en ce qui concerne leur activité professionnelle. Cette étude paraît devoir être scindée en deux parties suivant qu'un seul conjoint est passible de la contribution des patentes ou, au contraire, que les mari et femme exercent chacun une profession non exemptée.

Section II

De l'hypothèse où un seul des époux exerce une profession imposable

Dans l'hypothèse où un seul époux exerce une profession imposable, il n'est pas douteux qu'une seule cotisation doit être établie. Mais lequel du mari ou de la femme doit être inscrit au rôle ? A cet égard, la solution est la conséquence du principe de la personnalité de la patente tel qu'il résulte des articles 257 et 282 du Code général des impôts directs.

46. — *De la profession exercée par le mari.*

Si le mari exerce seul, il est seul imposable ; la femme qui, d'une part, n'est pas autorisée à faire le commerce et, d'autre part, ne peut être tenue des engagements de son mari est recevable à demander la décharge de l'imposition mise à son nom personnel ¹.

47. — *De la profession exercée par la femme.*

En ce cas, quel que soit le régime matrimonial, la femme est régulièrement inscrite au rôle parce qu'elle est le véritable chef de l'exploitation commerciale ² ; le fait même d'habiter avec son mari non commerçant ne peut la soustraire aux droits de patente dont elle est passible comme associée d'une tierce personne ³.

Toutefois, la jurisprudence a successivement adopté deux solutions différentes sur le point de savoir si le mari, non commerçant, peut, en l'espèce, être soumis à la patente : le Conseil d'Etat avait admis que celui-ci, alors même qu'il ne participerait pas au commerce exercé par sa femme était personnellement imposable comme chef de la communauté ⁴ ;

1. Cons. d'Et., 2 mars 1888 (Arnould) ; — dans le même sens : Cons. d'Et., 28 juin 1878 (Salmon, *Lebon*, p. 569).

2. Cons. d'Et., 7 mai 1856 (Olivier, *Lebon*, p. 336) ; — 17 mai 1909 (Good, *Lebon*, p. 505) ; — dans le même sens : « si la femme est dûment autorisée à faire le commerce et instruite personnellement au registre du commerce, c'est à son nom que doit être établie la patente » (*Rép. de La Grange*, député, *J.O.*, 7 novembre 1934 *Déb. Ch.*, p. 1120, 3^e col. n^o 2692).

3. Cons. d'Et., 3 mai 1845 (Lefébure, *Lebon*, p. 252).

4. Cons. d'Et., 29 novembre 1854 (Bié, *D.*, 55.3.91) ; — 7 décembre 1859 (Lambert, *D.*, 60.5.265) ; — 4 juillet 1868 (Chantard, *S.*, 69.2.279) ; — 1^{er} juin 1877 (Hémert, *Lebon*, p. 527).

puis, il a décidé avec plus de justesse, que la femme seule pouvait être portée au rôle¹; sans doute, le mari peut, en certains cas, être contraint au paiement de la patente due par sa femme, mais la dernière solution n'en est pas moins plus conforme au principe de la personnalité de la patente et aux règles du droit civil et du droit commercial relatives à la capacité de la femme commerçante.

48. — De la profession exercée par la femme avec la collaboration de son mari.

Lorsque les deux époux collaborent au commerce exercé par la femme, la cote doit être établie à son nom, mais le fait qu'elle aurait été mise à celui de son conjoint n'est pas un motif de décharge²; c'est ainsi que la patente d'une couturière non séparée de biens est valablement inscrite au nom du mari, si celui-ci participe à l'exercice de la profession, en faisant les comptes, en surveillant les rentrées et en transportant les marchandises³; qu'un contribuable qui administre une maison pour le compte d'héritiers restés dans l'indivision, parmi lesquels son épouse, et qui notamment a signé les baux relatifs à cette maison, est à bon droit personnellement imposé à la patente comme loueur d'appartement meublé à raison de la location périodique dudit immeuble⁴; que lorsque la profession est exercée en fait par la femme, le décès du mari survenu n'entraînant pas la cessation du commerce, la femme est à bon droit tenue du paiement de la patente, encore bien que l'imposition contestée ait été établie au nom du mari, comme conséquence de ce qu'il était le chef de la communauté⁵.

Le champ d'application de la solution admise par la jurisprudence en ce qui concerne la cotisation réclamée au

1. Cons. d'Et., 9 août 1880 (Raucoules, S., 82.3.12; D., 81.3.95); — 14 décembre 1888 (Gabet, *Lebon*, p. 965); — 12 mai 1905 (M.d.F., c. dame Lanquetin, Jura; R.O., n° 4014).

2. Cons. d'Et., 13 juillet 1883 (Saint-Bonnet, Savoie, D., 85.3.43; R.O., n° 3463); — 6 janvier 1894 (Pellé, *Lebon*, p. 14); — 23 novembre 1894 (du Bois d'Auberville, S., 96.3.143).

3. Cons. d'Et., 13 décembre 1905 (M.d.F., c. Escourbiac, *Lebon*, p. 934); — 23 novembre 1906 (M.d.F., c. Escourbiac, *Lebon*, p. 838).

4. Cons. d'Et., 2 mai 1896 (Aubon, *Lebon*, p. 371); — 11 décembre 1905 (Delassalle, *Lebon*, p. 929).

5. Cons. d'Et., 27 janvier 1913 (dame Degregorie, *Lebon*, p. 118).

mari paraît devoir être limité au cas où les époux ont adopté un régime matrimonial comportant une masse commune ou dans lequel une partie des biens de la femme est soumise à la jouissance de son conjoint¹. La contribution des patentes avait, en effet, à l'origine pour but d'atteindre les revenus du contribuable manifestés par l'exercice d'une profession imposable, et le législateur n'a, à aucune époque, montré l'intention de lui assigner un fondement différent. Dans ces conditions, si, à cause de la personnalité de la femme commerçante, celle-ci doit être portée au rôle², les circonstances de fait dans lesquelles elle exerce sa profession, de nature à tromper les tiers sur l'étendue de ses droits, ne doivent pas pouvoir préjudicier à l'action du Trésor. Par contre, le mari ne peut être personnellement imposé lorsqu'il n'a pas la jouissance du fonds appartenant à sa femme séparée de biens ou si le dit fonds est paraphernal, et il est, dans ce cas, recevable à demander la décharge de la patente qui lui est assignée.

49. — De la profession exercée par la mari avec la collaboration de sa femme.

Le mari a seul qualité de contribuable, lorsqu'il exerce une profession avec la collaboration de sa femme. Celle-ci, même si elle peut être considérée comme préposée de son mari, n'a pas une capacité suffisante pour être portée au rôle³.

1. Cela résulte implicitement des arrêts précités des 13 décembre 1905 et 23 novembre 1906 indiquant que la femme n'est pas séparée de biens et du 27 janvier 1913 justifiant l'imposition du mari par le fait qu'il est le chef de la communauté.

2. Voir *supra*, n° 47.

3. Cons. d'Et., 28 juin 1878 (Salmon, *Lebon*, p. 569). En ce sens, voir aussi pour l'imposition du mari dans le cas où la femme gère une des entreprises de celui-ci : Cons. d'Et., 4 août 1910 (Lanier, Calvados, *R.O.*, n° 4388) ; — 5 janvier 1883 (Leconte, Loire-Inférieure, *R.O.*, n° 3374) ; — 5 janvier 1883 (Hellec, Loire-Inférieure, *R.O.*, n° 3375. ; — 17 février 1888 (Min. Fin., c. Lefay, Indre-et-Loire, *R.O.*, n° 3525) ; — 4 juillet 1891 (Min. Fin. c. Chevalier, Sarthe, *R.O.*, n° 3704) ; — 28 mars 1896 (Dôle, Jura, *R.O.*, n° 3710).

Section III

De l'hypothèse où chacun des époux exerce une profession imposable

50. — *Du principe de l'imposition.*

D'après l'article 283 du Code général des impôts directs, les mari et femme ne doivent qu'une patente; toutefois s'ils ont des établissements distincts, chacun d'eux doit avoir sa patente et payer séparément les droits fixe et proportionnel. Mais nous avons vu que la notion d'établissement est l'élément fondamental de cette disposition qui doit s'interpréter par référence à celles des articles 268, 269 et 277 du même Code.

51. — *De l'établissement.*

La notion d'établissement est complexe et dépendante des circonstances de fait particulières à chaque entreprise ainsi que des usages et méthodes généralement suivis dans le commerce et l'industrie.

L'instruction administrative du 6 avril 1881, dans son article 21, dispose à ce sujet que « les droits fixes doivent être imposés en raison de la pluralité des établissements, boutiques ou magasins et non de la pluralité des professions sous la réserve bien entendu des prescriptions du paragraphe 2 de l'article 7 de la loi du 15 juillet 1880. Sauf cette réserve, il n'est dû qu'un seul droit fixe pour l'ensemble des commerces ou industries qui sont exercés dans une même pièce ou dans plusieurs pièces d'une même maison, ayant entre elles des communications intérieures de nature à les faire considérer comme ne formant qu'un seul établissement. En cas de doute, l'affectation d'un préposé spécial au service des pièces, boutiques ou magasins est un des signes les plus certains de la pluralité des établissements. Le magasin exclusivement employé au dépôt des marchandises et l'atelier ne servant qu'à la fabrication des objets destinés à être vendus ailleurs ne sauraient non plus être considérés comme des établissements passibles du droit fixe ».

Au regard des établissements industriels, le Conseil d'Etat a jugé¹ que « d'après le tarif du tableau C, annexé à la loi du 15 juillet 1880, les industries du tissage de soie et du dévidage de fil sont assujetties au droit fixe en raison du nombre des métiers ou des broches mis en action ; qu'ainsi l'exercice de ces professions, tel que l'entend la loi des patentes, consiste essentiellement dans les actes de fabrication et non dans les opérations commerciales qui les suivent ou les précèdent ; que, par suite, l'usine où est effectuée la fabrication a le caractère d'un établissement au sens de l'article 8 de la loi du 15 juillet 1880, alors même que les achats d'outillage et de matières premières et la vente des produits fabriqués ont lieu sur un autre point ».

Dans ces conditions, l'établissement commercial peut être défini « un organisme complet vivant de sa vie propre, ou d'une manière régulière sinon continue, s'effectuant, avec les clients les actes essentiels de la profession »² et l'établissement industriel, le local dans lequel sont accomplis les actes de fabrication indépendamment des opérations commerciales qui les suivent ou les précèdent.

52. — Des époux possédant plusieurs établissements.

Il résulte de la rédaction de l'article 283 du Code général des impôts directs ainsi que des termes des articles 268, 269 et 277 du même texte que les époux possédant plusieurs établissements sont passibles d'un droit fixe en raison du commerce, de l'industrie ou de la profession exercé dans chacun de ceux-ci.

Nous avons vu que les dispositions successives par lesquelles le législateur a étendu le régime de faveur institué au profit des époux en matière de contribution des patentes ont eu pour effet de rendre plus étroite l'analogie entre l'hypothèse où les deux conjoints se livrent à l'exercice

1. Cons. d'Et., 24 mars 1911 (Forest et Cie, Haute-Loire, R.O., n° 4488) ; cet arrêt conforme aux conclusions de l'Administration, a été considéré par elle comme fixant la jurisprudence sur le point en cause.

2. Tardieu, *op. cit.*, n° 877. — Voir aussi Dessart, *op. cit.*, n° 169 : « L'établissement est un organisme complet répondant aux besoins d'une clientèle spéciale, où les affaires sont, soit seulement engagées, soit traitées d'une manière définitive ».

d'une profession imposable et celle dans laquelle le mari seul est susceptible d'être assujéti à la dite contribution. Toutefois, si intime que soit leur union, on ne peut négliger en l'espèce l'existence de deux contribuables différents ; cette dualité influe sur l'interprétation de la loi ; il s'ensuit que les obligations fiscales qui leur incombent doivent être plus strictes qu'à l'égard du contribuable unique.

Dans la pratique, conformément aux nombreuses décisions de jurisprudence rendues sur la matière, l'établissement se caractérise généralement par des locaux distincts, des préposés spéciaux et une comptabilité particulière. Mais en ce qui concerne les époux nous pensons que le premier élément est nécessaire et suffisant pour motiver une double imposition.

Le Conseil d'Etat a, en effet, décidé à plusieurs reprises, que possède deux établissements le mari qui, dans des locaux distincts, exerce deux professions, avec l'aide de sa femme¹. S'il en est ainsi lorsque la femme est considérée comme préposée du mari, il en doit être de même, *a fortiori*, dans l'hypothèse où celle-ci se livre, elle-même, à une profession différente de celle de son conjoint et a, par conséquent, une capacité que ne possède pas la femme gérant l'une des exploitations de son époux.

1. Voir notamment pour : les locaux séparés où sont respectivement exercées les professions d'imprimeur-typographe et de marchand papetier en détail, lorsque l'imprimerie est spécialement gérée par le mari et la papeterie par la femme et que, d'ailleurs, l'imprimerie n'est pas exclusivement destinée à alimenter le commerce de la papeterie (Cons. d'Et., 4 août 1910, Lanier, Calvados, *R.O.*, n° 4388) ; celui qui, exploitant un café géré par sa femme, exerce au dehors la profession de maître-couvreux et possède à cet effet un chantier (Cons. Et., 5 janvier 1883, Leconte, Loire-Inférieure, *R.O.*, n° 3374) ; — celui qui, en dehors d'un cabaret géré par sa femme, exerce la profession d'entrepreneur de fiacres et a loué, à cet effet une remise pour sa voiture et ses chevaux (Cons. d'Et., 5 janvier 1883, Hellec, Loire-Inférieure, *R.O.*, n° 3375) ; — le contribuable exerçant avec l'aide de sa femme les professions de coiffeur-parfumeur et de modiste dans des locaux séparés qui, bien que communiquant intérieurement, ont chacun leur entrée sur la rue (Cons. d'Et. : 17 février 1888, Min. Fin. c. Lefay, Indre-et-Loire, *R.O.*, n° 3525) ; — le contribuable et sa femme qui, dans des locaux séparés, ayant chacun une entrée spéciale sur la voie publique, mais communiquant intérieurement, exercent soit les professions d'entrepreneur de peinture et de modiste (Cons. d'Et., 4 juillet 1891, Min. Fin. c. Chevalier, Sarthe, *R.O.*, n° 3704) ; soit les professions de cafetier et de fabricant de tonneaux (Cons. d'Et., 28 mars 1896, Dôle, Jura, *R.O.*, n° 3710).

Telle nous paraît être la justification de l'arrêt du Conseil d'Etat du 22 décembre 1922 (*Lebon*, p. 976) :

« Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'au 1^{er} janvier de chacune des années 1913 et 1914, la dame Rivoire, née Vignon, exerçait à Nice, concurremment avec son mari la profession de médecin ; que, si elle utilisait le même cabinet de consultation et la même salle d'opération et occupait le même appartement que son mari, il n'est pas contesté par la dame Rivoire qu'elle avait une clientèle particulière distincte de celle de ce dernier ; qu'ainsi, étant appelée, au surplus à donner ses soins aux malades non seulement dans son cabinet de consultation, mais aussi au domicile de ses clients, elle ne pouvait être regardée ni comme l'associée ou comme l'employée de son mari, ni comme exerçant avec lui la même profession dans le même établissement au sens de la loi du 15 juillet 1880 ; que, dès lors, c'est à bon droit qu'elle avait été portée nominativement au rôle à raison de l'exercice personnel de la profession de médecin ».

De plus, en vertu du principe de la personnalité de la patente, le mari et la femme doivent être inscrits au rôle pour le montant des droits qui leur incombent respectivement. Aucune difficulté ne se présente au sujet du droit fixe qui est déterminé par la nature de la profession exercée. Mais il est possible de se poser la question de savoir à la charge de qui sera le droit proportionnel assis sur les locaux concurremment utilisés par les deux époux. Depuis la suppression du droit proportionnel sur l'habitation des patentables, réforme réalisée par la loi du 6 juillet 1934, la situation des locaux à usage professionnel est seule à envisager. A cet égard, chacun des époux est imposable pour l'intégralité de la valeur locative des locaux spécialement affectés à l'exercice de son activité ainsi que des locaux utilisés en commun avec l'autre époux¹. Sans doute,

1. Cons. d'Et., 26 février 1909 (dame Garone-Toujas, Haute-Garonne, *R.O.* n° 4283) ; — 12 juillet 1901 (Min. Fin. c. dame Salle, Seine, *Lebon*, p. 631) ; — 19 juillet 1901 (Dalle, Seine, *Lebon*, p. 661) ; — 30 juillet 1926 (Devedreux, Creuse, *Lebon*, p. 818) ; — 22 décembre 1922 (Min. Fin. c. dame Rivoire, Alpes Maritimes, *Lebon*, p. 976).

ces derniers locaux serviront ainsi de base à une double perception fiscale, mais ce cumul est rendu légitime par l'existence de deux contribuables distincts et est, par ailleurs, admis lorsque ceux-ci ne sont pas unis par des liens de famille¹.

53. — Des époux possédant un établissement unique.

Commentant les dispositions de la loi du 15 juillet 1880, l'instruction administrative précitée du 6 avril 1881, après avoir défini l'établissement unique, précise que « les solutions indiquées n'ont rien d'absolu et qu'il peut se présenter des circonstances où il serait contraire à l'esprit de la loi de considérer comme n'en formant qu'un seul des établissements réellement distincts. Par exemple, un patentable qui exercerait distinctement plusieurs professions ou industries ne saurait par le seul motif qu'il les exercerait dans des pièces faisant partie d'une même maison être considéré comme n'ayant qu'un seul établissement ; si, pour chacune de ces professions ou industries, il existait des préposés spéciaux, une comptabilité ou une direction particulière, ou toute autre circonstance de nature à mettre en évidence l'existence de plusieurs établissements, chacun de ceux-ci serait distinctement soumis au droit fixe conformément à l'article 8 de la loi du 15 juillet 1880. Il devrait surtout en être ainsi dans le cas où les diverses professions simultanément exercées n'auraient aucune analogie entre elles et ne seraient pas, comme il arrive parfois, dans une dépendance assez étroite les unes des autres pour n'en constituer, en définitive, qu'une seule »².

Notons tout d'abord que la dernière partie de ce commentaire est sujette à caution. Les articles 7 et 8 de la loi du 15 juillet 1880, dont les dispositions ont été reprises dans les articles 268 et 269 du Code général des impôts directs, distinguent les établissements et non les professions auxquelles le contribuable se livre. D'autre part, le Conseil

1. Cons. d'Et., 14 février 1896 (« L'Abeille » Accidents et autres, Aisne, R.O., n° 3698) ; — 21 février 1896 (Min. Fin. c. la Franckfortoise, Gironde, R.O., n° 3698).

2. Article 21.

d'Etat a admis l'unité d'établissement dans des hypothèses où les professions, bien que différentes, sont exercées dans les mêmes locaux¹.

Mais, en tout cas, à l'égard des époux le critère administratif précité paraît devoir être écarté. La loi du 1^{er} brumaire an VII, modifiant la législation antérieure dans un sens favorable aux contribuables mariés dispose qu'une seule patente suffira aux maris et aux femmes en prenant celle de la classe supérieure, même s'ils font « plusieurs états » et la législation postérieure ne semble pas avoir eu pour effet de restreindre la portée de cette disposition. Au surplus, si l'on admettait la solution contraire ou si l'on assimilait la femme qui exerce personnellement une profession à celle qui est préposée de son mari, l'article 283 du Code général des impôts directs ne serait jamais applicable. Or, outre que les institutions doivent être réglées *potius ut valeant quam ut pereant*, une telle pratique serait en opposition avec l'instruction précitée elle-même dont il convient de rappeler la teneur de l'article 23 : « Un point que les agents ne perdront jamais de vue, c'est qu'ils doivent toujours être en état de justifier leur détermination par un exposé clair et rationnel des faits, et en définitive se trouver d'accord avec la notoriété publique et les usages du commerce et de l'industrie. Si, après avoir fait consciencieusement toutes les recherches nécessaires pour s'éclairer, ils éprouvaient encore quelques doutes ils se rappelleraient que l'Administration, en pareille circonstance a toujours recommandé de se décider dans le sens le plus favorable au patentable ».

1. Il en est ainsi notamment pour : celui qui exerce, dans une même boutique les professions de cordonnier et de marchand de poterie (Cons. d'Et., 27 décembre 1854, Min. Fin. c. Gouttes, Lozères ; *R.O.*, n° 185) ; — celui qui exerce dans le même magasin, les professions d'escompteur et de marchand de tissus en gros (Cons. d'Et. : 20 mars 1875, Lacroix, Haute-Garonne, *R.O.*, n° 2705) ; d'escompteur et de marchand de liqueurs en demi-gros (Cons. d'Et., 22 décembre 1863, Becquet, Manche, *R.O.*, n° 1625) ; — celui qui exerce, dans des locaux non séparés, les professions d'aubergiste et d'entrepreneur d'omnibus (Cons. d'Et., 31 mai 1878, Guinon, Cher, *R.O.*, n° 3064, 1^{er} arrêt) ou d'aubergiste et d'entrepreneur de diligences (Cons. d'Et., 15 mai 1874, Lelu, Indre-et-Loire ; *R.O.*, n° 3064, 2^e arrêt) ; — le confiseur qui exerce dans le même local, la profession de cafetier lorsqu'il n'a qu'un seul laboratoire et qu'il n'existe pas de préposé spécial pour le service du café (Cons. d'Et., 11 août 1870, Boldari, Corse, *R.O.*, n° 2319).

En conséquence, dès lors que les époux possèdent des locaux professionnels communs, une seule cote doit être établie, quel que soit le nombre des professions exercées, sans que, d'ailleurs la femme puisse être supposée préposée de son mari.

Mais lequel des époux doit être inscrit au rôle ? Il n'est pas possible d'assujettir au paiement de l'impôt le conjoint qui se livre, en fait, à celle des professions comportant le droit fixe le plus élevé. Une telle méthode serait empirique et doit, pour ce motif, être abandonnée. Nous pensons que le mari seul est imposable parce qu'il est le chef de l'association conjugale, si étendus que soient les droits accordés, par le Code civil et les lois postérieures, à la femme mariée sur les produits de son travail.

En ce qui concerne le droit proportionnel, conformément aux dispositions de l'article 277, 1^{er} alinéa, du Code général des impôts directs, il sera tenu compte du « taux applicable à la profession qui comporte le taux le plus élevé ». Toutefois, si une partie des locaux, sans constituer un établissement distinct, est spécialement affectée à la profession assujettie, d'après le tarif annexé au Code précité, au taux le plus faible, celui-ci doit être utilisé pour le calcul de l'impôt.

Section IV

De l'autorisation maritale

54. — La contribution des patentes présente, en tous cas, le caractère d'être un impôt professionnel ¹. Dans ces conditions, convient-il de rechercher si, dans les nombreuses hypothèses où la femme peut être personnellement imposée, elle exerce sa profession avec l'autorisation du mari ou de justice ² ? Nous ne le pensons pas et, ainsi que nous l'expo-

1. Code général des impôts directs, article 257.

2. Code civil, articles 217, 218, 222 et 224 ; — Code de commerce, article 4.

serons en ce qui concerne les impôts cédulaires¹, la femme est passible de l'impôt alors même qu'elle se livre à une profession avec l'autorisation tacite ou contre le gré de son mari. Celui-ci serait toutefois imposable si sa femme était seulement sa préposée².

1. Voir *infra*, n° 63.

2. Voir *supra*, n° 48. — Il importe, d'ailleurs de signaler que la loi du 18 février 1938, relative à la capacité civile de la femme mariée, permet à la femme d'exercer une profession sans autorisation de son mari, sauf en matière commerciale.

N° II. — DES IMPOTS CÉDULAIRES

CHAPITRE PREMIER

DE L'HISTORIQUE DE LA RÉFORME FISCALE

55. — *Des caractères des anciennes contributions directes.*

Les impôts directs perçus au profit de l'Etat jusqu'aux lois de 1914 et 1917, avaient été créés plus d'un siècle auparavant par l'Assemblée Constituante, après qu'elle eut, sous l'influence des physiocrates, supprimé la plus grande partie des ressources publiques de l'Ancien Régime ; par la suite, le Consulat, par les lois de l'an VII, avait amélioré leur réglementation.

Les limites de cette étude ne nous permettent pas de procéder à un examen approfondi de l'œuvre révolutionnaire en la matière, ni de la réforme par laquelle les impôts cédulaires et général ont été institués. Il peut être cependant utile de rappeler les caractères généraux des « quatre vieilles » et des impôts actuels et, par les différences qui existent entre eux, de rendre apparente l'évolution de l'impôt sur le revenu.

Les textes révolutionnaires, amendés par le Consulat avaient organisé quatre contributions directes : la contribution des patentes (loi du 1^{er} brumaire an VII) ; la contribution foncière (loi du 3 frimaire an VII) ; la contribution des portes et fenêtres (loi du 4 frimaire an VII) la contribution personnelle et mobilière (loi du 3 nivôse an VII). Ces impôts auxquels la loi du 29 juin 1872 avait ajouté la taxe

sur le revenu des valeurs mobilières¹, ont constitué, à travers les divers régimes politiques du XIX^e siècle et malgré les modifications que de nombreuses lois leur ont fait subir, les seuls moyens par lesquels le fisc prétendait atteindre les revenus des contribuables.

Dans leur dernier état, c'est-à-dire pendant la période comprise entre la loi du 8 août 1890 qui transforma l'impôt foncier sur la propriété bâtie en impôt de quotité et la loi du 29 mars 1914, les « quatre vieilles » présentaient certains caractères qui ne se retrouvent plus dans nos impôts actuels.

Le premier de ces caractères est la réalité de l'impôt : celui-ci « n'a égard qu'aux facultés imposables, abstraction faite de la personne qui en jouit »². C'est ainsi, par exemple, que deux contribuables disposant de logements identiques supporteront des cotes mobilières égales, si grande que soit la différence de leurs revenus ; que deux commerçants exerçant la même profession dans des locaux analogues seront assujettis d'après les mêmes bases à la contribution des patentes, sans qu'il soit tenu compte de la productivité de leurs entreprises. Fidèle aux principes qu'elle s'était posée, l'Assemblée Constituante avait logiquement conclu que « la contribution foncière a pour un de ses principaux caractères d'être absolument indépendante des facultés du propriétaire qui la paye ; elle a sa base sur les propriétés foncières et se répartit à raison du revenu net de ces propriétés ; c'est la propriété qui, seule, est chargée de la contribution et le propriétaire n'est qu'un agent qui l'acquitte pour elle ».

En second lieu, la base de taxation est déterminée par le procédé indiciaire, c'est-à-dire d'après les signes apparents qui indiquent avec probabilité l'importance du revenu, objet final de l'impôt. La contribution des patentes repose

1. Ce rapprochement ne constitue pas un abandon de la distinction que nous avons proposée (voir *supra*, n° 11) entre les impôts directs et indirects. Nous envisageons, non l'évolution de l'impôt direct, mais celle de l'impôt sur le revenu.

2. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, t. I, p. 133. — Voir également M. Trotabas, *op. cit.*, p. 149 : « la formule impôt réel, au contraire, évoque l'idée de l'assujettissement direct de la matière imposable, atteinte en elle-même, *in re*, abstraction faite de la personne du contribuable ».

sur la nature de la profession de l'assujetti, le nombre d'ouvriers, d'employés ou de machines qu'il utilise, la valeur locative des locaux qu'il occupe, la population de la commune où il est établi, tous éléments qui peuvent résulter de la simple constatation, sans déclaration du contribuable. De même, pour asseoir la contribution des portes et fenêtres, il suffit de compter les ouvertures de chaque édifice, et la contribution mobilière est, en principe, fondée sur la valeur locative des pièces affectées à l'habitation. Enfin, le revenu qu'une propriété peut normalement produire, revenu déterminé en général par comparaison et invariable pendant une période préfixe, sert de base à la contribution foncière. Par ailleurs, les revenus, les traitements et salaires, par exemple, dont nul signe apparent ne permet d'apprécier l'ordre de grandeur, sont exempts de toute perception fiscale. Le procédé indiciaire est en étroite relation avec la réalité de l'impôt : si, en effet, la matière imposable est seule prise en considération, à l'exclusion de la personne du contribuable, dont l'unique rôle consiste à verser au Trésor le montant de la cote, il est logique que celle-ci soit déterminée par des opérations purement administratives.

L'impôt est d'autre part proportionnel : le taux de l'impôt est uniforme. Au contraire, la progressivité, en prélevant une fraction des revenus croissant avec l'importance de ceux-ci, devait plus tard chercher à atteindre la justice fiscale eu égard à la personne de l'assujetti dont l'impôt réel aussi bien que le système indiciaire font abstraction.

56. — *Des imperfections de notre système fiscal au XIX^e et au début du XX^e siècles.*

Dans la pratique, notre système fiscal présentait des imperfections graves. Laissant en dehors de son champ d'application les traitements et salaires, les intérêts de créances, les revenus agricoles, il atteignait, d'une part, en principe, les facultés globales des assujettis par la contribution personnelle mobilière et celle des portes et fenêtres, et d'autre part, des revenus nettement déterminés par l'impôt foncier et la contribution des patentes. Ces anomalies, conséquences nécessaires de la réalité de l'impôt

et de l'utilisation des signes extérieurs, rendaient illusoire le principe de justice fiscale d'après lequel chaque contribuable doit être imposé suivant ses facultés.

Par ailleurs, si la contribution foncière sur les propriétés bâties et la contribution des patentes étaient des impôts de quotité, les sommes annuelles demandées à la contribution personnelle-mobilière, à l'impôt des portes et fenêtres et à la contribution foncière sur les propriétés non bâties étaient réparties dans les diverses circonscriptions territoriales sous la forme de contingents partagés ensuite entre les contribuables. La répartition de l'impôt aboutissait inévitablement à des inégalités qui, croissant avec le nombre des degrés, devenaient considérables à l'égard des assujettis ; c'est ainsi que, d'une commune à l'autre, la contribution mobilière pouvait varier de 1 à 23 et la contribution foncière des propriétés bâties (avant 1890) de 1 à 270.

Enfin, le rendement de nos anciennes contributions était faible. En 1914, elles avaient fourni une somme de 1221 millions de francs sur laquelle l'Etat prélevait un peu moins de la moitié. Les budgets locaux des départements et des communes puisaient, en effet, à la même source et retenaient 51,33 % du produit total. Celui-ci, en raison des vices inhérents au système, ne pouvait être aisément augmenté ; une telle mesure aurait encore ajouté aux différences constatées entre les cotisations individuelles et aurait rendu ces différences intolérables.

57. — *De l'évolution de l'impôt sur le revenu.*

Sans doute, les « quatre vieilles », formées par un long usage et dont l'augmentation était peu sensible¹, présentaient quelques avantages à l'égard des contribuables qui s'y étaient en quelque sorte adaptés et en tenaient compte pour l'accomplissement des actes de leur vie privée. Les rapports que tout impôt entraîne inévitablement entre les redevables et le fisc étaient très réduits par l'absence de déclaration et le procédé indiciaire. Ceux-ci, de plus,

1. Le produit total des quatre contributions, y compris les centimes départementaux et communaux, qui s'élevait à 604 millions en 1872, avait atteint 1.221 millions en 1914.

rendaient impossible l'application de pénalités puisque celles-ci ne peuvent se concevoir que comme sanction d'une obligation et, dès lors que l'individu joue un rôle absolument passif dans les opérations d'établissement de l'impôt, une sanction ne peut lui être infligée. L'impôt gênait donc le moins possible les contribuables.

Mais depuis 1890, deux causes se développèrent qui mirent en lumière les imperfections que nous avons brièvement rappelées : l'une pratique, qui consistait dans la nécessité de trouver de nouvelles ressources budgétaires et l'impossibilité d'accroître la productivité des impôts directs en usage, l'autre psychologique, dont les promoteurs étaient guidés par la réalisation de la justice fiscale, de l'égalité de tous devant l'impôt.

Celle-ci avait conduit à une nouvelle conception de l'impôt, conception dont les principes fondamentaux étaient entièrement opposés à ceux qui formaient l'armature de nos anciennes contributions.

A la formule de l'impôt réel doit être substituée celle de l'impôt personnel. La personnalité de l'impôt consiste dans son aménagement *intuitu personae* : « l'impôt personnel est celui qui vise les biens, mais en tenant compte du contribuable qui en jouit et du degré d'aisance qu'ils lui procurent ». « Il est injuste de taxer objectivement les facultés, sans tenir compte de la qualité des personnes qui en jouissent, qualité qui fait que des facultés objectives égales représentent, en fait, très souvent une capacité contributive inégale. Ainsi, les charges de famille sont une qualité attachée à la personne du contribuable, qui amoindrit le montant de ses ressources disponibles et dont il faudra tenir compte pour modérer son imposition. De même encore, il doit être tenu compte des dettes du contribuable, qui, rendant indisponible une partie de son revenu, sont à déduire du total de ses facultés imposables... D'une façon plus générale, la capacité contributive ne peut être appréciée exactement qu'en raison de la situation personnelle du contribuable et de l'ensemble de ses ressources. En d'autres termes, il ne peut y avoir d'imposition équitable sans prise en considé-

tion des facultés globales, parce qu'il n'est pas équitable de taxer le nécessaire aussi lourdement que le superflu »¹.

La personnalité de l'impôt et la justice fiscale ne sont pas pleinement satisfaites par la proportionnalité. Si l'objectivité de l'impôt doit laisser place à sa subjectivité, il est indispensable de se demander si deux contribuables dont les revenus diffèrent supportent des charges fiscales équivalentes. Ce résultat ne semble pas atteint par l'application à la matière imposable d'un taux constant. Contrairement à l'opinion enseignée par les auteurs de l'école libérale notamment, un individu dont le revenu s'élève à 100.000 fr. acquittera sans grande gêne un impôt de 10.000 fr. alors qu'une charge de 1000 fr. sera lourde pour celui qui dispose de 10.000 fr. pour vivre. La progressivité de l'impôt à laquelle la théorie de l'utilité finale donne une base scientifique² permet de réaliser l'équivalence des sacrifices par rapport à la valeur subjective des revenus individuels.

L'équivalence des sacrifices est encore subordonnée à la généralité de l'impôt. Le salarié, le fonctionnaire ou l'agriculteur doivent en supporter le poids aussi bien que le commerçant, l'industriel ou le propriétaire d'immeubles. La plus élémentaire justice fiscale ne peut tolérer une discrimination des revenus dont la conséquence serait de soustraire certains individus à toute charge ; par ailleurs, la progressivité ne peut être sainement appliquée qu'en considération des facultés globales de l'assujetti : une rente de 10.000 fr. doit être soumise à un prélèvement plus élevé si elle s'ajoute à un bénéfice commercial de 100.000 fr. que dans l'hypothèse où son titulaire n'a pas d'autre revenu.

Le système indiciaire doit être remplacé par celui de

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, t. I, p. 142. — L'impôt personnel conserve encore des adversaires irréductibles : voir par exemple A. Girault, *Manuel de législation financière*, seconde partie, « Les ressources publiques, l'impôt », p. 352 : « C'est un retour aux pratiques détestables que la Révolution française avait condamnées. L'impôt réel c'est la liberté ; l'impôt personnel, c'est l'oppression. L'impôt réel, c'est l'égalité ; l'impôt personnel c'est le privilège à rebours. L'impôt réel, c'est la fraternité ; l'impôt personnel, c'est la discorde. L'impôt réel, c'est la sécurité, l'impôt personnel c'est la menace et l'inquiétude ».

2. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, t. I, p. 142 et suiv.

la déclaration contrôlée. La déclaration contrôlée, en réservant les droits des redevables aussi bien que ceux du Trésor, « établit une collaboration entre le contribuable et le fisc et permet d'atteindre la réalité de la matière imposable »¹. C'est le seul moyen qui, sans donner aux agents du fisc les pouvoirs discrétionnaires que suppose le procédé de l'évaluation directe, permet de connaître, d'une façon approximative tout au moins les facultés imposables d'une personne. D'ailleurs l'impôt subjectif ayant égard à la situation particulière de l'assujetti, il est juste de demander à celui-ci, en contre-partie des avantages qu'il est en droit d'obtenir, la production d'une déclaration dont l'absence ou l'inexactitude est sanctionnée de pénalités ou majorations.

Enfin, au point de vue de la méthode de taxation, il importait de substituer à l'impôt de répartition celui de quotité dans lequel la loi ne détermine pas le produit total qui doit être perçu mais le taux qui est appliqué aux bases d'imposition. Ainsi sont supprimées les inégalités territoriales et un contribuable peut changer de résidence sans que varie la charge fiscale qui lui incombe.

58. — *De l'histoire de la réforme fiscale.*

Cette nouvelle conception de l'impôt sur le revenu est issue des projets de réforme qui avaient été élaborés entre 1892 et 1909. Parmi ceux-ci dont le nombre n'est pas inférieur à deux cents doivent être retenus ceux déposés par MM. Cochery, Doumer (1896), Peytral, Klotz (1898), Caillaux (1900), Rouvier (1903); mais l'origine de notre nouveau régime fiscal se trouve en réalité dans le second projet de M. Caillaux, alors ministre des Finances, présenté le 7 février 1907 à la Chambre des députés. Ce projet, combinaison du principe de l'einkommensteuer prussien, impôt unique sur le revenu global et de celui de l'income-tax anglais, qui atteint distinctement les différentes catégories de revenus, classait dans sept cédules : 1^o les revenus de propriétés foncières bâties ; 2^o les revenus de propriétés

1. M. Trotabas, *op. cit.*, p. 151.

foncières non bâties ; 3° les revenus des capitaux mobiliers ; 4° les bénéfices du commerce, de l'industrie, des charges et offices ; 5° les bénéfices de l'exploitation agricole ; 6° les traitements, salaires et pensions ; 7° les revenus des professions libérales et de toutes occupations lucratives non dénommées dans les précédentes catégories. Le taux de l'impôt était de 3 % pour les revenus du travail, 4 % pour les revenus provenant de la possession d'un capital et 3, 50 % à l'égard des revenus mixtes. Les divers revenus étaient ensuite totalisés pour être soumis, sous déduction d'un abattement constant de 5.000 fr., à un impôt complémentaire et progressif dont le taux variait de 0,28 % à 4, 95 %. Modifié par la Commission des Finances de la Chambre des députés, puis par la Chambre elle-même, il fut finalement adopté par elle le 9 mars 1909 et aussitôt transmis au Sénat. L'examen par la Commission sénatoriale des Finances dura près de cinq années. Enfin, grâce à l'insistance de la Chambre, deux lois furent votées les 29 mars et 15 juillet 1914. La première s'occupait des trois impôts déjà existants : la contribution foncière des propriétés non bâties qui devenait un impôt de quotité, la contribution foncière des propriétés bâties et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. La deuxième instituait l'impôt général sur le revenu dont l'application fut d'ailleurs, en raison des événements, reportée à 1916 par la loi du 26 décembre 1914, article 5.

L'intention du gouvernement était de ne pas poursuivre pendant les hostilités, l'œuvre de réforme entreprise. Mais la durée de la guerre, beaucoup plus considérable qu'elle ne semblait devoir l'être, détermina en 1915 le ministre des Finances, M. Ribot, en accord avec la Commission du budget de la Chambre des députés, à demander aux contribuables un effort pécuniaire.

Aussi l'impôt général sur le revenu fut-il mis en pratique pour l'année 1916. Mais à cause du système de la « déclaration facultative primée », en fait incontrôlable et des difficultés que l'Administration rencontrait pour établir une taxation d'office, le rendement du nouvel impôt fut insuf-

fisant¹. C'est ainsi que, pressé par M. Ribot, le Sénat aborda de nouveau, l'examen des textes dont sa commission des finances était saisie et la loi relative aux impôts cédulaires qui achevait la réforme fiscale fut enfin votée le 31 juillet 1917. Cette loi, modifiant le projet primitif, ajoute aux sept cédules précitées, un huitième impôt assis sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements.

59. — *De l'étendue de la réforme.*

Les lois des 29 mars 1914 et 31 juillet 1917 rangent les revenus dans huit catégories, et il était permis de penser que des règles analogues ou, tout au moins des principes fondamentaux leur seraient communs. Au contraire, les cédules se divisent en trois groupes nettement distincts.

Le premier comprend les deux impôts fonciers : sans doute ils sont devenus des impôts de quotité ; sans doute, jusqu'en 1934, ils comportaient des réductions pour charges de famille et les cotisations sont encore actuellement réduites lorsqu'une propriété bâtie est vacante en totalité ou en partie ou lorsqu'un immeuble est hypothéqué, mesures qui

1. « Il y avait en effet, plusieurs primes accordées à ceux qui faisaient leurs déclarations : 1° Si le contribuable faisait sa déclaration spontanément, il n'était tenu que d'indiquer le chiffre global de son revenu, sans être obligé d'en fournir la décomposition. Il donnait un total et n'avait pas besoin de mentionner quelle était dans ce total la part des revenus fonciers, la part consituée par un traitement ou un salaire, celle provenant de revenus des valeurs mobilières, etc... La déclaration se résumait en un chiffre unique et global.

« 2° Le contribuable qui avait laissé passer le délai légal sans faire sa déclaration, était avisé de l'impôt auquel il serait taxé d'office, à moins que dans un nouveau délai, il ne produisit une déclaration. Mais cette déclaration provoquée, à la différence de la déclaration spontanée, devait indiquer non seulement le chiffre global du revenu, mais encore la décomposition de ses différents éléments.

Si le contribuable gardait le silence, il était taxé d'office dans les conditions indiquées précédemment.

« 3° En cas de contestation avec le fisc, le contribuable qui avait souscrit sa déclaration était défendeur ; c'était au fisc à fournir la preuve, souvent très difficile à administrer, de l'inexactitude de la déclaration. Au contraire, en cas de taxation d'office, c'est-à-dire en l'absence de déclaration, les rôles étaient renversés : c'était au contribuable à prouver que le chiffre auquel il avait été taxé d'office était un chiffre mal fondé.

« 4° Seul le contribuable ayant fait une déclaration spontanée, avait droit au bénéfice de la déduction des charges qui grèvent le revenu : intérêts des dettes, impôts payés au titre de l'année précédente, pertes de matière imposable, etc... » (E. Allix et M. Lecerclé, *op. cit.*, t. I, p. 154).

paraissent caractéristiques de la personnalité de l'impôt¹. Mais la méthode d'établissement des cotisations individuelles n'a pas subi de modifications sensibles² et les contributions en cause doivent toujours être considérées comme des impôts réels. C'est toujours la propriété qui doit l'impôt que le propriétaire acquitte seulement pour elle. Aussi avons-nous cru préférable de joindre leur étude à celle de la contribution mobilière et de la contribution des patentes bien que ces dernières ne soient plus perçues au profit de l'Etat³.

Le deuxième se compose de l'impôt sur le revenu des capitaux mobiliers, qui existait depuis 1872, et de l'impôt nouveau sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements. Le Code fiscal des valeurs mobilières du 11 décembre 1934 a, d'ailleurs, réuni les deux cédules en une seule. Plus encore que dans les cas précédents, il s'agit d'un impôt réel. Le montant de celui-ci ne subit nullement l'influence de la personne du débiteur. C'est ainsi que le Code précité ignore celui qui supporte le poids de l'impôt assis sur les dividendes, intérêts, arrérages et tous autres produits énumérés dans son article 50, et décide seulement que le montant de la taxe est avancé, sauf leur recours, par les sociétés, compagnies, entreprises, villes, départements ou établissements publics (art. 56). Dans ces conditions, la situation de famille ou les dettes de l'assujetti qui est inconnu des agents du fisc ne peuvent modérer la perception fiscale. De plus, cet

1. Il serait même possible de prétendre que seules les réductions pour charges de famille tiennent compte de la personne du propriétaire : lorsqu'une maison est vacante, lorsqu'une usine est en chômage, l'inoccupation ou l'inutilisation est un état de la propriété, lorsqu'un immeuble est affecté à la garantie d'une hypothèque, c'est au premier chef l'immeuble qui est responsable de la dette dont le propriétaire est débiteur. D'ailleurs, si la maison, l'usine ou l'immeuble en cause change de propriétaire sans que la vacance, le chômage ou l'affectation hypothécaire disparaisse, le montant du dégrèvement susceptible d'être accordé n'est pas modifié ; c'est donc dire qu'il est indépendant de la personne du propriétaire.

2. C'est ainsi, par exemple, que l'exemption permanente des immeubles appartenant à une collectivité publique, affectés à un service public ou d'utilité générale et non productifs de revenu résulte de l'article 105 de la loi du 3 frimaire an VII et celle des bâtiments ruraux de l'article 85 de la même loi. C'est ainsi encore que le principe de la fixité des évaluations cadastrales a été posé par la loi du 15 septembre 1807. Ce principe a été d'ailleurs gravement atteint par un décret du 30 juillet 1937.

3. *Supra*, n° 16 et suiv.

impôt qui est contrôlé et recouvré suivant les méthodes propres à l'Enregistrement, fait partie des impôts indirects ¹.

Le troisième rassemble quatre cédulas (bénéfices des professions industrielles et commerciales; bénéfices des professions non commerciales; bénéfices de l'exploitation agricole; traitements, salaires, pensions et rentes viagères), entièrement nouvelles et dont le caractère personnel est prédominant ².

Enfin, l'impôt général sur le revenu, impôt créé par la loi du 15 juillet 1914, personnel et de superposition, complète le système.

60. — De la responsabilité maritale à l'égard des nouveaux impôts.

La technique de ces derniers impôts diffère profondément de celle des anciennes contributions et n'est pas la même à l'égard des cédulas et de l'impôt général. Spécialement, l'impôt est établi au nom de chaque exploitant d'une entreprise commerciale, industrielle ou agricole (Code général des impôts directs, articles 21 et 55) et des bénéficiaires d'un traitement, d'un salaire, d'une pension, d'une rente viagère ou du revenu d'une profession non commerciale (*idem*, art. 55 et 82). Mais l'article 116 du même Code décide que chaque chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui.

Dès lors la question se pose de savoir dans quels cas la femme mariée peut être considérée comme exploitante d'une entreprise ou bénéficiaire d'un revenu. De même, la notion de l'imposition du chef de famille doit être précisée. L'état de mariage, lui-même, n'est-il pas susceptible dans certaines espèces de modifier la base d'imposition de l'un ou l'autre époux ? Il convient de rechercher enfin si les principes du droit fiscal respectent ceux du droit commun relatifs aux rapports pécuniaires des époux.

1. *Supra*, n° 11.

2. Toutefois, ces impôts seraient réels, si l'on désigne par là, comme le font les conventions fiscales internationales, les impôts fragmentaires, particuliers par opposition à l'impôt personnel, unique et global (M. Trotabas, *op. cit.*, p. 149).

CHAPITRE II

DES PERSONNES IMPOSABLES

61. — *De l'établissement de l'imposition au nom de l'exploitant ou du bénéficiaire.*

Les termes employés par la loi pour définir la personne imposable changent selon la cédula envisagée. L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux est établi au nom de « chaque exploitant » (Code général des impôts directs, art. 21) et l'impôt sur les bénéfices agricoles au nom « des exploitants » (Code art. 55) alors que sont imposables « les bénéficiaires » de traitements, pensions, rentes viagères ou revenus de professions non commerciales (Code, art. 62 et 82).

Il ne faut pourtant pas en déduire que l'assujetti sera déterminé par des principes différents. Si, tout d'abord, l'exploitant d'un établissement commercial ou industriel, exploitant qui peut être une personne physique ou morale ou une association en participation, est toujours unique¹, il n'en est pas de même à l'égard d'une entreprise agricole à laquelle est susceptible de participer, par exemple, le bailleur et le métayer dont les intérêts ne sont pas identiques. La distinction faite est donc rationnelle et s'appuie au surplus sur une considération de forme et non de fond. Par ailleurs, le terme « bénéficiaire » paraît n'avoir été substitué au terme « exploitant » dans les articles 62 et 82 précités du Code général que par nécessité de style².

1. Sans doute, les associés en nom collectif et les commandités sont personnellement imposables pour la part qu'ils recueillent dans les profits communs (Code général des impôts directs, art. 21-2° et 3° al.) mais « les cotisations ainsi comprises dans les rôles au nom des associés n'en demeurent pas moins des dettes sociales » (*eodem*, 4° al.).

2. On n'exploite pas une fonction publique, par exemple, mais on bénéficie du traitement qu'elle comporte ; au contraire, on exploite un fonds de commerce dont on peut retirer des bénéfices.

Dans l'un comme dans l'autre cas, est imposable celui qui exerce, pour son compte une profession dont les revenus sont rangés par la loi ou la jurisprudence dans l'une des cédules en cause, et le principe de la personnalité de l'impôt est satisfait lorsque l'assujetti jouit de la possibilité juridique de disposer desdits revenus.

62. — *De l'imposition des époux.*

Du même principe de la personnalité résulte que, malgré la communauté d'existence des membres d'une famille, chacun d'eux est séparément passible de l'impôt. A la vérité, le Code général des impôts directs ne se prononce pas sur cette question. Il imite en cela les lois codifiées par le décret du 15 octobre 1926 et la loi du 31 juillet 1917¹. Mais les travaux parlementaires qui ont précédé le vote de celle-ci ne laissent subsister aucun doute. Si le projet voté par la Chambre des députés en 1909 contenait une disposition particulière à cet égard, disposition qui fut supprimée par la suite, M. Perchot, rapporteur, déclara au Sénat le 27 juillet 1916 que « lorsque plusieurs membres de la même famille toucheront des traitements ou salaires, il sera établi autant de cotes spéciales que de bénéficiaires et chacun d'eux aura droit aux abattements prévus »². Ces paroles s'appliqueraient aussi bien aux autres cédules.

En conséquence, le mari est seul imposable à raison des revenus de son travail. Il en est de même pour la femme qui se livre à une profession distincte de celle de son conjoint et il n'est pas nécessaire, à cet égard, d'envisager la nature des clauses matrimoniales régissant quant aux biens l'association conjugale. Quel que soit, en effet, le régime adopté, la femme peut juridiquement disposer librement de ses gains conformément à la loi du 13 juillet 1907 et a, par cela même, la qualité de contribuable au regard des impôts cédulaires³.

1. Dans l'Instruction générale du 31 janvier 1928, article 172, l'Administration a seulement envisagé la situation des membres d'une même famille dont chacun bénéficie de traitements ou salaires.

2. Voir aussi le rapport de M. de Lasteyrie à la Chambre des députés le 16 avril 1920 (*J.O.*, Déb. parl., p. 1030).

3. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, p. 418 et 419 ; — L. Bocquet, *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, t. II, *Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux*, p. 58, t. III, *Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales*,

Il en est ainsi, encore que ces biens soient destinés à tomber en communauté car dans tous les cas la loi précitée donne à la femme les mêmes pouvoirs d'administration ¹.

Enfin, lorsqu'il existe un abattement à la base en matière d'impôt cédulaire, la femme et le mari ont droit à deux abattements distincts quand ils sont tous deux imposés. L'esprit de cette solution est très différent de celui qui a gouverné l'établissement de l'impôt général sur le revenu.

63. — *Des effets de l'autorisation maritale* ².

L'établissement de cotes séparées soulève cependant dans la pratique quelques difficultés nées de la situation particulière dans laquelle se trouvent les époux.

La femme ne peut, en principe, conformément au droit civil et au droit commercial, exercer une profession sans avoir, au préalable, obtenu l'autorisation de son mari ou de justice. Quelle est au point de vue fiscal la conséquence de cette incapacité ? Est-il indispensable que le contrôleur avant d'établir une imposition exige la production d'une autorisation expresse et cette formalité va-t-elle restreindre l'application de la notion ci-dessus définie ? Est-il, au contraire, possible de négliger la circonstance que la femme n'est pas habilitée ?

En règle générale, et d'après le principe de la personnalité, nous estimons que la femme doit être assujettie à l'impôt cédulaire à raison des revenus que lui procure son travail, alors même qu'elle ne serait pas autorisée par son mari ³. Il n'est pas douteux que les auteurs partisans de l'autonomie du droit fiscal utilisent une telle affirmation pour nous reprocher un manque d'égard envers les principes traditionnels du droit privé et nous imputer l'intention de vouloir

p. 37 et *Impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères*, p. 129-130 ; — Maguéro, *Rép. prat.*, V° Bénéfices industriels et commerciaux, n° 101.

1. Voir d'ailleurs en ce sens un arrêt du Conseil d'Etat, intervenu en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, en date du 26 décembre 1928 (*Gaz. Pal.*, 1929.1.164 ; *Lebon*, p. 1348) ; — Cons. d'Et., 26 mars 1931 (S., 1931.3.121) ; Voir aussi, L. Bocquet, *op.cit.*, t. III, p. 129-130.

2. Depuis la loi du 18 février 1938, la femme peut entreprendre l'exercice d'une profession sans être nantie de l'autorisation préalable de son mari (Voir *addendum*).

3. Dans le même sens, L. Bocquet, *op. cit.*, t. II, p. 58 et 70.

modifier les effets de celui-ci dans un but purement fiscal ; étant donné que le droit commun rend la femme incapable d'accomplir un acte sans être habilitée par son mari, la loi fiscale ne doit pas au seul bénéfice du Trésor faire produire un effet juridique à un tel acte nul ou annulable d'après la loi civile. A cela il est aisé de répondre que les préceptes de celle-ci ne sont pas méconnus ; leur application est seulement modifiée, non dans un intérêt budgétaire, mais dans un but de justice. En effet, l'incapacité de la femme mariée est violée par les époux eux-mêmes et c'est à la loi civile qu'il appartient de faire cesser cette situation irrégulière. Mais, aussi longtemps que cette situation se maintient, il serait injuste que leurs auteurs soient plus favorablement traités, même par une loi de droit public, que ceux dont l'activité juridique est conforme au droit commun. Or la femme qui, autorisée par son mari ou par la justice, exerce une profession, est personnellement imposable à l'un ou l'autre des impôts cédulaires sur les revenus que son travail lui procure ; par suite, celle qui, n'étant pas habilitée, se livre aux mêmes opérations doit être soumise aux mêmes charges. S'il n'en était pas ainsi la première serait placée dans des conditions moins avantageuses que la seconde et la carence de la loi fiscale constituerait une prime à l'inobservation des règles du droit commun. Sans doute les bénéfices qui ne seraient pas taxés au nom de la femme pourraient-ils l'être à celui du mari ; la femme qui ne peut exercer une profession pour son compte, doit être réputée la mandataire de son mari ; mais nous verrons que le montant de l'imposition n'est pas obligatoirement le même dans les deux cas.

Dans la pratique, l'établissement des cotisations individuelles apparaît toutefois plus délicat que ne le laisserait supposer la simplicité de la règle que nous avons proposée.

Ecartons, au préalable, les hypothèses d'une autorisation donnée par le mari (C. civ., art. 217 ; C. comm., art. 4) ou par la justice (C. civ., art. 218, 222 et 224) : le principe de la personnalité est alors suffisant pour que la femme puisse être assujettie à l'impôt. En dehors de ces hypothèses demeure l'alternative suivante : ou bien la

femme est tacitement autorisée par son mari, ou bien elle gère une affaire pour le compte de ce dernier.

En la forme, et d'après l'art. 217 du Code civil, l'autorisation maritale doit toujours être expresse ; il est cependant admis que celle de se livrer à une profession peut être tacite ; en ce qui concerne spécialement l'exercice d'un commerce, outre la tradition historique, il convient de remarquer à ce sujet que l'article 4 du Code de commerce emploie le terme de consentement au lieu du mot autorisation¹.

Mais le mari peut encore utiliser le concours de sa femme, et s'il laisse à celle-ci, agissant en qualité de mandataire, une grande liberté d'action, l'équivoque est de nature à faire croire aux tiers que la femme exerce pour son compte.

Aussi bien si la femme nantie de l'autorisation tacite de son mari est personnellement imposable², l'un ou l'autre peut contester l'imposition et prétendre que la femme était seulement l'employée de son mari. Dans de nombreuses circonstances, les époux ont intérêt à l'annulation de la cote : c'est ainsi que, si le délai de répétition prévu par l'article 139 du Code général des impôts directs est expiré, l'Administration n'a plus la possibilité d'établir une nouvelle cotisation au nom du mari ; de même lorsque celui-ci exploite une entreprise dont les résultats sont déficitaires, le montant des pertes ne peut être déduit des bénéfices réalisés par sa femme que si lesdits bénéfices sont, conformément à l'article 12 du Code précité, imposés au nom du mari ; de même encore, si les revenus à raison desquels la femme a été inscrite au rôle sont exagérés, mais si la réclamation entachée de déchéance n'est plus recevable (C. général des impôts directs, art. 361), le mari peut invoquer le faux emploi dans le délai spécial ouvert par l'article 362 du même Code afin qu'une nouvelle imposition soit établie à son nom sur des bases moins élevées³.

1. A. Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. I, p. 660 ; — A. Wahl, *op. cit.*, p. 62 ; — Civ., 7 mars 1922 (D.P., 1925.1.136).

2. En ce sens, L. Bocquet, *op. cit.*, t. II, p. 58 ; Wahl, *Juris-classeur*, div. 20, § 33.

3. Le mari qui a été taxé à raison de la totalité des bénéfices réalisés par lui-même et par sa femme peut avoir, *a contrario*, intérêt à demander deux

Il est toutefois certaines professions qui ne peuvent être exercées pour le compte d'autrui. Lorsqu'une femme mariée a été agréée par les représentants de l'Etat ou par un chef d'entreprise pour occuper une fonction publique ou privée, l'autorisation maritale doit être présumée ; les aptitudes de la femme ont seules déterminé ce choix et on ne peut soutenir qu'elle est la mandataire de son mari. Il en est ainsi, *a fortiori*, lorsqu'il s'agit d'une profession pour l'exercice de laquelle la possession d'un diplôme est exigée ou à l'égard de laquelle existent certaines incompatibilités ¹.

Mais en dehors de ces hypothèses, la situation de la femme ne peut être exactement appréciée que d'après les circonstances de fait. La question se pose principalement à l'égard des professions dont les bénéfices sont rangés par la loi ou la jurisprudence dans la cédula industrielle et commerciale. Aucun indice ne permet de déterminer *a priori* et de manière irréfragable pour le compte duquel des époux l'entreprise est exploitée. D'utiles indications peuvent être contenues dans l'inscription au registre du commerce ainsi que dans le contrat de mariage. L'autorisation maritale doit être présumée à l'égard de la femme dotale qui dirige un fonds paraphernal, à l'égard de la femme séparée de biens qui dirige un fonds dont elle est propriétaire, ou encore pour celle qui est personnellement inscrite au registre du commerce. La déclaration dont l'article 16 du Code général des impôts directs exige la production est insuffisante au contraire pour justifier la capacité de son auteur ; si le mari signataire est imposable d'après les renseignements qu'elle contient, la femme peut avoir en ce cas encore agi comme mandataire.

impositions distinctes ; par exemple, aucun des époux ne réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 300.000 francs, ils trouvent plus avantageux d'être assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux d'après le procédé forfaitaire (art. 13 du Code général des impôts directs, modifié par l'art. 4 de la loi du 31 décembre 1935).

1. Encore dans cette hypothèse l'Administration pourrait-elle prétendre avec quelques chances de succès que l'incompatibilité ne lui est pas opposable si elle est violée en fait. C'est ainsi, par exemple, qu'un avocat se livrant à l'exercice d'une profession commerciale pourrait être assujetti à l'impôt cédulaire à raison des profits qu'il en retire, alors même que sa femme lui servirait de prête-nom pour la direction de son exploitation.

En conséquence, et si l'on remarque que lorsque la femme a été taxée d'office la charge de la preuve, lourde à supporter en l'espèce, incombe à l'administration, celle-ci paraît avoir intérêt à demander au mari tous les éclaircissements utiles sur la situation fiscale de son épouse. Ainsi, celui-ci ne pourra aisément contester le bien-fondé de l'imposition établie d'après ses propres indications.

64. — *De l'hypothèse où la femme aide son mari qui seul exerce une profession.*

Pour que la femme soit personnellement imposable, il faut encore qu'elle exerce une profession distincte de celle de son mari. Cette condition ne figure pas dans le Code général des impôts directs ; mais elle résulte de la loi du 13 juillet 1907, article 1^{er}, 4^e alinéa, dont les dispositions « ne sont pas applicables aux gains résultant du travail commun des époux ». Antérieurement déjà l'article 220, 2^e alinéa du Code civil et l'article 5, 2^e alinéa du Code de commerce décidaient que la femme n'est pas réputée marchande publique, si elle ne fait que détailler les marchandises du commerce de son mari, mais seulement quand elle fait un commerce séparé.

Faut-il dès lors, décider avec M. Bocquet, que « si le mari et la femme exercent conjointement un même commerce ou une même industrie, l'impôt afférent aux revenus commerciaux et industriels doit être établi, quel que soit le contrat de mariage, au nom du mari seul »¹ ? Nous pensons qu'en ce qui concerne spécialement les revenus commerciaux et industriels, il faut faire application au point de vue fiscal du principe précité du Code civil et du Code de commerce.

Il n'en peut être cependant de même lorsque l'activité des époux n'est pas du domaine de l'article 220 du Code civil et de l'article 5 du Code de commerce, mais seulement de la loi du 13 juillet 1907. Celle-ci exige l'exercice de professions distinctes, mais ne précise pas si les professions en cause doivent être obligatoirement différentes. Sans doute

1. *Op. cit.*, t. II, p. 58. — Dans le même sens, Allix et Lecerclé, *op. cit.*, t. I, p. 419.

certaines décisions ont pu refuser le bénéfice de la loi à une femme employée à côté de son mari chez un tiers¹. Mais ainsi que l'a fait remarquer M. H. Lalou², l'article 1^{er}, § 1, de la loi du 13 juillet 1907 « subordonne le fonctionnement du régime du libre salaire à la condition que la femme fasse un « travail personnel », c'est-à-dire un travail dont les produits puissent être attribués à la femme exclusivement. Si les produits « du travail commun » sont soustraits à ce régime, c'est parce qu'il y a impossibilité matérielle et juridique à le leur appliquer, impossibilité matérielle parce que, quand la femme travaille avec son mari, on ne peut pas déterminer dans le produit global de ce travail commun, la part revenant exclusivement à la femme et destinée à constituer des biens réservés (Comp. Baudry-Lacantinerie et Houques-Fourcade, *Des personnes*, 3^e édit., t. III, n° 2226 VIII); impossibilité juridique parce que, quand la femme travaille avec son mari, en admettant qu'il puisse intervenir entre mari et femme un contrat de louage de services régulier et que les époux puissent se devoir des salaires l'un à l'autre (v. sur cette question, Trib. civ. d'Auxerre, 4 décembre 1901, D.P., 1903.5.464; Trib. paix de Reims, 18 nov. 1903, *Pandectes françaises*, 1904.2.269), ces salaires ne peuvent être assimilés aux salaires que la femme toucherait d'un tiers puisque, d'une part, ils ne sont pas débattus entre deux personnes indépendantes l'une de l'autre; que, d'autre part, leur non-paiement aboutirait pour une femme commune en biens à une saisie sur les biens communs, c'est-à-dire sur des biens dont elle est co-propriétaire; et qu'enfin, si les salaires alloués par le mari à la femme devaient constituer des biens réservés, le mari aurait, en élevant démesurément le taux de ces salaires un moyen commode de soustraire partie de son actif aux poursuites de ses créanciers (V. art. 3 loi du 13 juill. 1907) et d'arriver ainsi à une séparation de biens déguisée. En résumé, la femme ne peut pas bénéficier

1. Trib. Abbeville, 21 juin 1910 (D.P., 1913.2.17, note H. Lalou); — Trib. Seine, 29 juillet 1910 (D.P., 1912.2.65, note H. Lalou); — Rouen, 21 juillet 1913 (D.P., 1915.2.41, note H. Lalou).

2. Trib. Seine, 29 juillet 1910, précité. — Voir cependant Esmein (note sous Rouen, 16 juillet 1936, S., 1937.2.69) qui admet que, dans certains cas, la femme peut passer avec son mari un contrat de travail.

du régime du libre salaire toutes les fois qu'il y a impossibilité matérielle à ce que les produits de son travail soient distingués des produits du travail de son mari, ou impossibilité juridique à ce que le mari avec qui elle travaille lui donne pour son travail une rémunération de tous points assimilable à la rémunération qu'elle toucherait d'un tiers. Inversement, quand les époux ne travaillent pas l'un pour l'autre ou que, quoique employés côte à côte chez le même patron ils ont un salaire distinct, l'impossibilité juridique ou l'impossibilité matérielle ci-dessus signalée n'existe plus. Dans ces hypothèses il sera permis d'affirmer que les salaires alloués à la femme sont le produit « d'un travail personnel » ; comme tels ils sont donc biens réservés ; et la femme qui y a droit bénéficie du régime du libre salaire. Si cette solution ne prévalait pas, le mari aurait un procédé trop facile pour priver sa femme de ce régime et tenir en échec la loi de 1907 qui est d'ordre public (V. Baudry-Lacantinerie et Houques-Fourcade, *Des personnes*, 3^e édit., p. 3, n° 2226-IV ; Henri Lalou, *Droits de la femme mariée sur les produits de son travail et les produits du travail de son mari depuis la loi du 13 juillet 1907*, n° 11) ; ce serait de se faire embaucher par le même patron que celui qui emploie son épouse, de manière à soutenir que le travail de la femme jusque-là « personnel devient commun ». Ce serait absurde, inique et contraire à l'intérêt même de la famille, seul souci du législateur (V. Henri Lalou, *op. cit.*, n° 99). Voilà pourquoi les auteurs qui ont commenté la loi de 1907 ont eu raison d'enseigner que la femme qui travaille à côté de son mari et quelquefois à la même œuvre, mais qui est personnellement rémunérée pour son travail particulier, a droit à la protection de la loi du 13 juillet 1907 (V. Paul Colin et Legrand, *Des produits du travail dans le ménage*, n° 10 ; Pierre Morin, *Les droits de la femme mariée sur les produits de son travail*, p. 161 ; Henri Lalou, *op. cit.*, n° 20, p. 59) ».

Si nous appliquons ces principes, ainsi que nous prétendons qu'ils doivent l'être, aux quatre cédules envisagées l'imposition du mari ou de la femme peut s'énoncer en ces termes.

Le mari est seul imposable, lorsque les époux se livrent à un travail commun ; la femme est imposable lorsqu'elle est personnellement rémunérée pour son travail particulier.

La femme doit notamment supporter la charge de l'impôt même si elle exerce le même commerce que son mari, à la condition que leurs entreprises soient distinctes¹ ou si les époux exploitent séparément deux domaines agricoles ; enfin « dans le cas où une rémunération unique est versée à des époux (salaires) qui travaillent simultanément, il y a lieu, selon nous, d'établir deux impositions distinctes en ventilant la rémunération globale au prorata du travail réellement effectué par chacun des époux »².

Au contraire, le mari est seul débiteur de l'impôt lorsque les conjoints travaillent ensemble, soit que la femme aide le mari, soit que les droits et obligations de chacun d'eux soient analogues. Si, pour attribuer à la femme la qualité de commerçante, les articles 220, 2^e alinéa, du Code civil et 5, 2^e alinéa, du Code de commerce exigent seulement qu'elle ne se borne pas à détailler les marchandises de son mari, pour déterminer la personne imposable, convient-il d'assimiler à cette hypothèse celle dans laquelle le mari aide la femme dans son travail ? Dans l'un comme dans l'autre cas, il y a impossibilité matérielle et juridique à ce que l'époux-patron donne, pour son travail, à l'époux-employé une rémunération de tous points assimilable à la rémunération que ce dernier toucherait d'un tiers ; il y a donc travail et gain communs ; mais il serait injuste de priver la femme du bénéfice de la loi de 1907, parce qu'elle utilise le concours de son mari. Si elle exploite un fonds de commerce ou un domaine agricole dont elle est propriétaire, les revenus qu'elle en retire doivent être des biens réservés et imposés à son nom personnel, alors même que le mari collaborerait à l'entreprise en qualité d'ouvrier ou d'employé.

1. Planiol et Ripert, *Traité pratique de droit civil français*, t. II, *La famille*, par Rouast : « On remarquera que le Code exige seulement que la femme exerce un commerce séparé ; il ne demande pas, comme autrefois, la coutume de Paris (art. 235), que ce commerce soit nécessairement autre que celui de son mari. Le genre de commerce peut être le même, il suffit que les entreprises des deux époux soient distinctes ».

2. L. Bocquet, *op. cit.*, t. III, p. 129-130 ; — V. aussi R.I., : article 2660.

Les solutions proposées sont, au surplus, indépendantes du régime matrimonial adopté par les époux et la femme peut notamment être assujettie à un impôt cédulaire à raison de revenus qui, en définitive, font partie de la communauté ¹.

65. — *De l'hypothèse où l'un des époux peut être suppléé par l'autre dans l'exercice de ses fonctions.*

Sans doute, le Conseil d'Etat ne paraît pas avoir été appelé à se prononcer sur le point de savoir si la femme qui exerce la même profession que son mari peut être personnellement assujettie à un impôt cédulaire pour la rémunération de son travail particulier ou s'il n'en peut être ainsi que lorsque les deux époux se livrent à des professions différentes.

Mais deux arrêts intervenus sur des espèces voisines méritent cependant d'être examinés.

Le Conseil d'Etat a, tout d'abord, jugé que lorsqu'un contribuable n'a pas cessé d'occuper un emploi, la circonstance que sa femme a été autorisée à le suppléer n'est pas de nature à justifier en vue du calcul de l'impôt, la déduction de l'indemnité allouée de ce chef et à son nom ². Il s'ensuit que la femme n'est pas imposable sur le montant de cette indemnité.

Quel peut être le mobile de cette décision ? Nous pensons qu'il n'est pas étranger à la définition que nous avons donnée du « travail commun » pour l'interprétation de l'article 1^{er}, § 1, de la loi du 13 juillet 1907. L'arrêt précité, en effet, énonce « qu'il résulte de l'instruction que le sieur X., n'a pas cessé, au cours de l'année 1918, d'occuper un emploi de secrétaire de maririe » ; si, dès lors, sa femme a été autorisée à le suppléer, suppléance générale d'ailleurs, il y avait jouissance simultanée du même poste, et non de deux emplois distincts, par les époux ; ceux-ci se livraient à un travail commun qui avait pour conséquence l'impossibilité

1. Voir en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, Cons. d'Et. : 26 décembre 1928 (*Gaz. Pal.*, 1929.1.164 ; *Lebon*, p. 1348) ; en matière de traitements et salaires : Cons. d'Et., 8 mars 1929 (*R.O.*, n° 5299 ; *R.I.*, art. 2660 ; *Dup.*, 1929, p. 443).

2. Cons. d'Et., 28 juin 1923 (*Dup.*, 1923, p. 481). — V.L. Bocquet, *op. cit.*, t. III, p. 129-130.

matérielle et juridique de répartir la rémunération globalement allouée. A cet égard, le chiffre de l'indemnité perçue par l'intéressé ne pouvait être retenu parce qu'il était alloué au mari en compensation du supplément de travail fourni par le ménage, mais ne correspondait pas au travail particulier et exclusif de la femme.

66. — *De la rente constituée au nom des deux époux.*

A l'occasion d'une deuxième espèce, relative à une rente viagère constituée au nom de deux époux, le Conseil d'Etat a rendu un arrêt ¹ ainsi motivé : « considérant qu'aux termes de l'article 25 de la loi du 31 juillet 1917, l'impôt sur les traitements, indemnités et émoluments, salaires, pensions et rentes viagères, est établi au nom des bénéficiaires de ces revenus ;

« Considérant qu'il résulte de ce texte et de l'ensemble des dispositions de la loi du 31 juillet 1917 que l'impôt sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères, a un caractère strictement personnel et qu'il convient de ne s'attacher, pour déterminer le contribuable au nom de qui cet impôt doit être établi, qu'à la seule qualité de bénéficiaire de l'un des revenus énumérés à l'article 25 précité sans qu'il y ait lieu de rechercher lorsqu'il s'agit d'une femme mariée, quel est son régime matrimonial, ni, dans le cas spécial d'une rente viagère, quelle est l'origine des fonds qui ont servi à constituer cette rente ;

« Considérant qu'il résulte de l'instruction que les époux ont perçu au cours de l'année 1920 les arrérages d'une rente viagère constituée au nom de l'un et de l'autre ; qu'ils avaient sur cette rente les mêmes droits et qu'ils devaient par suite être regardés comme également bénéficiaires de ladite rente ; qu'ainsi le sieur est fondé à prétendre qu'il a été imposé à tort sur la totalité de la rente dont s'agit et que pour 1921, seule année pour laquelle il soutient qu'une imposition distincte aurait dû être établie au nom de sa femme, l'impôt auquel il a été soumis ne devait être calculé que sur la moitié des arrérages perçus au cours de l'année 1920 ».

1. Cons. d'Et., 8 mars 1929 (*R.O.*, n° 5.299 ; *R.I.*, art. 2660 ; *Dup.*, 1929. p. 443 ; *S.*, 1929.3.127).

Cet arrêt paraît être en contradiction avec celui en date du 28 juin 1923 que nous avons cité au paragraphe précédent. Dans un cas le Conseil d'Etat refuse, pour soumettre les époux à l'impôt sur les traitements et salaires, de répartir entre eux la rémunération qui leur est versée pour l'emploi de secrétaire de mairie occupé par le mari que la femme est autorisée à suppléer alors que, dans la deuxième hypothèse, il déclare le mari recevable à demander qu'une imposition distincte soit mise à la charge de sa femme à raison de la part qui revient à cette dernière dans la rente constituée au nom de l'un et de l'autre. Le Conseil d'Etat, pour justifier cette dernière solution, invoque le caractère strictement personnel de l'impôt en cause, caractère qui résulte de l'article 25 de la loi du 31 juillet 1917 (actuellement art. 62 du Code général des impôts directs)¹ ; mais c'est en vertu du même principe que, dans la première espèce, la femme n'est pas considérée comme bénéficiaire de l'indemnité que son mari perçoit.

Puisque nous avons approuvé l'arrêt du 28 juin 1923, sommes-nous contraint de faire des réserves sur celui du 8 mars 1929 ?

Nous devons, au contraire, approuver aussi cet arrêt qui ne s'oppose pas au premier, mais le complète. En effet, aucune impossibilité juridique ou matérielle n'empêche deux époux d'être également bénéficiaires d'une rente constituée au nom de l'un et de l'autre et l'instruction de l'affaire a permis d'effectuer la répartition des arrérages puisqu'elle a démontré que les époux avaient sur cette rente des droits égaux. Il s'ensuit, en conséquence, que chacun des conjoints doit, ainsi que l'a décidé le Conseil d'Etat, être imposé pour la part qui lui revient, personnellement.

Cette solution est cependant peu en harmonie avec les

1. Telle est aussi l'interprétation de l'Administration exposée dans l'article 172, 2^e alinéa, de l'Instruction générale sur les impôts cédulaires et l'impôt général sur le revenu, en date du 31 janvier 1928, dispositions auxquelles se réfère la circulaire n° 2080 du 28 décembre 1934 contenant le commentaire du décret du 20 juillet 1934 et du Code général des impôts directs : « Il (l'impôt sur les traitements et salaires) est essentiellement personnel. Bien que vivant en commun, les membres d'une même famille sont, dès lors, distinctement imposables à raison des revenus qu'ils retirent de leur travail propre ainsi que des pensions et rentes dont ils ont privativement la jouissance ».

règles des régimes matrimoniaux. Logique, en effet, ainsi que nous l'avons montré, lorsqu'il s'agit de biens réservés, elle est plus critiquable dans le cas contraire. Il est alors possible, le législateur fiscal ne se préoccupant pas de savoir si une source de revenu alimente une masse commune ou le patrimoine propre à la femme, que celle-ci supporte personnellement l'impôt assis sur des fruits appartenant à la communauté et dont le mari a la jouissance. Si, d'ailleurs, les époux sont communs en biens, la décision susvisée paraît être inopérante aussi longtemps que dure le mariage. En effet, tous les revenus tombant en communauté, le mari peut être tenu, au besoin par une saisie-arrêt des arrérages de la rente, d'acquitter le montant de la cotisation qu'il a fait mettre au nom de son épouse.

67. — *De la comparaison entre les impôts cédulaires et les anciennes contributions.*

Ainsi que nous l'avons vu précédemment¹, avant la réforme de 1914-1917, les anciennes contributions ne frappaient pas tous les revenus. Les traitements et salaires notamment n'étaient soumis à aucune perception fiscale ; l'impôt cédulaire qui leur est actuellement appliqué ne peut donc faire l'objet d'une comparaison puisqu'il n'existait dans l'ancien système aucun impôt équivalent.

Pour une raison différente, nous devons éliminer encore la contribution mobilière ; destinée à atteindre les facultés globales des assujettis, elle ne peut être utilement rapprochée que de l'impôt général sur le revenu.

Au contraire, la contribution foncière assise sur le revenu net des propriétés bâties et non bâties paraît assez voisine de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. C'est ainsi par exemple que l'article 52 du Code général des impôts directs, modifié par la loi du 31 décembre 1936, dispose que « le bénéfice provenant de l'exploitation agricole est considéré, pour l'assiette de l'impôt, comme égal au revenu d'après lequel les terres exploitées sont imposées à la contribution foncière. Toutefois, est doublée la fraction de ce

1. *Supra*, n° 56.

revenu qui excède 8.000 francs ». Bien que l'assiette de ces deux impôts repose, dans certains cas, sur le même élément, à savoir le revenu net, le paiement peut en incomber à deux individus différents. La contribution foncière, en effet, est établie au nom du propriétaire (Code général des impôts directs, art. 181 et 213), alors que l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole est à la charge de l'exploitant (même Code, art. 55). Cette dualité de la personne imposable, normale lorsqu'il s'agit d'étrangers, peut paraître singulière à l'égard de contribuables qui font partie de la même famille. En ce qui concerne spécialement les époux, le débiteur de la contribution foncière est déterminé par l'application du principe d'après lequel l'impôt atteint la propriété utile¹. Aussi avons-nous vu que le mari est imposable à raison des propres de sa femme, si la communauté légale ou conventionnelle a été adoptée par les conjoints, ou des immeubles dotaux ; mais la femme supporte l'impôt foncier si elle est séparée de biens ou s'il existe des paraphernaux. Il n'en est plus de même en matière d'impôt cédulaire. Celui-ci incombe, en tous cas, au chef de l'exploitation agricole. Il est dès lors possible, que les deux impôts, quoique établis sur les mêmes éléments soient supportés l'un par le mari, l'autre par la femme. Si celle-ci, commune en biens, exploite un domaine, qui lui est propre, elle doit être personnellement soumise à l'impôt cédulaire alors que le mari est assujetti à l'impôt foncier. Inversement, l'impôt cédulaire incombe au mari qui fait valoir un fonds paraphernal pour lequel la femme est imposable à la contribution foncière.

Cette divergence est la conséquence de l'application en la matière de deux théories juridiques différentes ; en effet, la détermination de la personne du contribuable subit, pour l'impôt foncier, l'influence des règles des régimes matrimoniaux et dépend, pour l'impôt cédulaire, des droits de la femme sur les produits de son travail personnel, tels qu'ils résultent de la loi du 13 juillet 1907. Aussi la femme est-elle soumise aux deux impôts si elle exploite un domaine

1. *Supra*, n° 17.

qu'elle a acquis avec les économies provenant de son travail ¹.

Enfin, la contribution des patentes, d'une part, l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales et l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, d'autre part, atteignent des revenus de même nature et incombent en général au même contribuable. Lorsqu'un seul des époux exerce une profession, il n'est pas douteux qu'il supportera personnellement la contribution des patentes aussi bien que l'impôt cédulaire. Si, au contraire, les deux conjoints travaillent, il résulte de la comparaison des développements que nous avons consacrés à chacun des impôts en cause qu'aucune différence ne peut être, en principe, constatée entre les règles qui gouvernent la détermination de la personne imposable.

1. Mais si le mari exploite un domaine de cette nature, il est imposable à l'impôt cédulaire et non à la contribution foncière.

CHAPITRE III

DU SALAIRE ATTRIBUÉ PAR L'UN DES ÉPOUX A L'AUTRE

68. — *Des appointements de la femme de l'exploitant.*

A l'égard des anciennes contributions, l'étude de la responsabilité maritale a pu être limitée à l'examen des principes d'après lesquels est déterminé le contribuable. Les « quatre vieilles », en effet, étant établies sur des revenus fictifs, manifestés par des signes extérieurs en nombre restreint et légalement fixés, n'attachent en principe aucune importance à la personne de l'assujetti. Il n'en est plus ainsi pour les impôts cédulaires. Ceux-ci sont assis sur des revenus réels que le législateur n'a pas définis et les pratiques administratives, dans le but d'accroître la matière imposable, et, par suite, le rendement de l'impôt, tendent à élargir cette notion ; il s'ensuit que la juridiction administrative a dû élaborer de nombreuses théories, plus ou moins satisfaisantes d'ailleurs, destinées à suppléer l'insuffisance des textes, en présence de la multitude des situations particulières.

Aussi, après avoir recherché qui doit supporter l'impôt, est-il nécessaire de se demander si la détermination de la base d'imposition ne subit pas, en certains cas, l'influence des conventions matrimoniales.

Quelle que soit la cédule envisagée, le revenu ou bénéfice imposable est évalué sous déduction de toutes les charges inhérentes à l'exercice de la profession. Parmi celles-ci faut-il faire figurer notamment les émoluments attribués au conjoint de l'exploitant ? La question a été l'objet d'une controverse qui n'est peut-être pas définitivement apaisée.

Faisant application à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux d'un arrêt rendu le 7 août 1920¹ en matière de contribution sur les bénéfices de guerre, l'Administration admettait que les appointements attribués à la femme d'un commerçant et correspondant à un travail effectif soient compris dans les frais généraux.

Bien que l'Instruction de la Direction générale des Contributions directes du 31 janvier 1928 mentionne dans son article 23 que « si la femme de l'exploitant fait partie du personnel salarié de l'entreprise, les émoluments qui lui sont versés au même titre qu'aux autres employés peuvent également rester compris dans les frais d'exploitation », la jurisprudence affirmée par le Conseil d'Etat dans l'arrêt précité était déjà en partie abandonnée par l'administration. Répondant à une question posée par M. Henri Paté, député, le Ministre des Finances avait, en effet, indiqué que, dans le cas où la femme est co-propriétaire du fonds exploité en commun, elle ne peut être considérée comme faisant partie du personnel de l'entreprise et ses appointements doivent être distraits des charges de l'exploitation pour la détermination du bénéfice net devant servir de base à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux².

Ce revirement est précisé et justifié dans une nouvelle réponse³ conçue en ces termes : « Il avait paru primitivement que la jurisprudence rendue en matière de contribution sur les bénéfices de guerre relativement à la déduction de la rémunération du travail fourni par la femme pouvait être étendue à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Mais les abus auxquels cette extension a donné lieu ont provoqué un nouvel examen de la question, à la suite duquel il a semblé que la déduction dont il s'agit ne devait être admise que si, entre autres conditions, la femme faisait effectivement partie du personnel salarié de l'entreprise. Or, cette situation n'est susceptible de lui être

1. S., 1922.3.46, *Lebon*, p. 860 ; *Rev. B. G.*, 639.

2. *J.O.*, 21 décembre 1927, *Déb. Ch.*, p. 3945, n° 13414.

3. Réponse du ministre à M. Jean Jadé, député (*J.O.*, 31 octobre 1928, *Déb. Ch.*, p. 2494, n° 210). — Voir aussi réponses du ministre à MM. Jovelet sénateur (*J.O.*, 7 novembre 1928, *Déb. Sénat*, p. 1234, n° 8372) et Autrand, député (*J.O.*, 17 novembre 1928, *Déb. Ch.*, p. 2626, n° 825).

reconnue que dans les cas où le mari recueille la totalité des produits de l'exploitation, ce qui ne peut se produire que lorsque les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté ».

Cette thèse, critiquée par quelques auteurs¹, a été approuvée par certains autres² qui admettent qu'en la matière, c'est la situation de fait qui domine, et a reçu l'adhésion du Conseil d'Etat dans un arrêt rendu le 25 juillet 1929 par la Section spéciale du Contentieux³.

Cet arrêt, qui a été confirmé par de nombreuses décisions postérieures⁴, est ainsi motivé : « Considérant qu'en raison des conditions dans lesquelles les époux S., exploitent leur boucherie et de l'étroite communauté d'intérêts existant entre eux, la somme que le sieur S., aurait allouée à titre de salaire à sa femme, en rémunération du travail par elle fourni dans l'exploitation de cette boucherie, ne saurait constituer une charge définie de l'entreprise pouvant être inscrite avec précision dans les dépenses d'exploitation et, qu'en conséquence, cette somme n'est pas susceptible d'être déduite des bénéfices servant de base au calcul de l'impôt ».

De cette décision, il résulte que le salaire de la femme est déductible des bénéfices imposables lorsque les époux ne sont pas unis par une « étroite communauté d'intérêts », c'est-à-dire lorsqu'ils sont mariés sous le régime sans communauté, le régime dotal ou le régime de séparation de biens. C'est le sens que paraît avoir l'expression « régime exclusif de communauté », utilisée dans certaines réponses ministérielles⁵, sens différent de la clause portant que les époux se marient sans communauté et dont les effets sont réglementés par les articles 1530 et suivants du Code civil.

1. L. Bocquet, *op. cit.*, t. II, p. 183 ; — *R.I.*, art. 2733.

2. Allix et Lecercé, *op. cit.*, 2^e supplément, p. 103.

3. D.H., 1929, p. 513 ; — S., 1929.3.122 ; — *Dup.*, 1929, p. 576 ; — *R.I.*, article 2733 ; — *R.O.*, n° 5337.

4. Voir notamment Conseil d'Etat : 16 mai 1930 : *R.I.*, article 2940) ; — 15 janvier 1932 (*R.I.*, article 3503) ; — 3 mai 1937 (*R.O.*, 17^e vol. som. n° 5, p. 5). L'Administration applique toujours cette théorie : Voir réponse du ministre à M. Sandubray, député (*J.O.*, 29 janvier 1937, Déb. Ch., p. 231, n° 1288).

5. Voir réponse précitées.

De plus, si cette condition est nécessaire, elle n'est pas, par elle-même, suffisante pour que les émoluments en cause soient considérés comme une charge de l'entreprise. Il faut encore qu'ils aient été effectivement versés et que leur montant corresponde, eu égard au taux des salaires pratiqués dans la région, à la nature de l'emploi occupé par la femme¹.

Enfin, les autres cédules obéissent à des principes en tous points identiques².

La théorie de la jurisprudence dont nous avons retracé l'évolution et délimité le champ d'application doit être

1. Réponse du ministre à M. Pernot, député (*J.O.*, 17 novembre 1928, Déb. Ch., p. 2629, n° 932). Le Conseil d'Etat avait, de même, décidé qu'il n'y avait pas lieu de déduire des bénéfices de 1918, le salaire qu'un contribuable déclarait avoir versé à sa femme alors qu'il n'établissait pas que celle-ci, qui avait dirigé son exploitation pendant sa mobilisation ait reçu un salaire à raison de ce travail et que, d'ailleurs, aucun salaire ne figurait dans la comptabilité de l'entreprise (29 juill. 1927, *Dup.*, 1927, p. 573).

Enfin à la question de savoir si les mêmes règles devaient être suivies pour l'application de l'article 14 du Code général des impôts directs relatif au régime du forfait le Ministre a répondu que « la définition du bénéfice imposable telle qu'elle se dégage des articles 6 à 12 du Code général des impôts directs étant valable pour toutes les entreprises industrielles ou commerciales, qu'elles entrent ou non dans le champ d'application du régime du forfait, ce bénéfice forfaitaire doit être fixé suivant les mêmes principes que le bénéfice réel et, notamment, compte tenu des mêmes charges d'exploitation. Par suite, les appointements alloués à ses enfants travaillant comme employés dans son entreprise doivent être admis en déduction pour la détermination du bénéfice forfaitaire. Il en est de même des rémunérations attribuées au conjoint du chef d'entreprise, lorsqu'il peut être considéré comme faisant partie du personnel salarié de l'entreprise. La phrase de la circulaire n° 2080 (de la Direction générale des Contributions directes) à laquelle se réfère la question, signifie simplement que, lorsque le bénéfice forfaitaire a été déterminé en conformité de ces principes, aucune correction ne doit lui être apportée qui aurait pour effet de réintégrer dans la base de l'impôt les salaires des enfants ou du conjoint dont il a été régulièrement tenu compte dans l'évaluation du forfait » (Réponse du Ministre à M. de Lestapis, député, *J.O.*, 24.4.1936, Déb. Ch., p. 1139).

2. Cédule des bénéfices des professions non commerciales : salaire alloué par un notaire à sa femme employée dans son étude, voir réponses du ministre à MM. Julien Durand, député (*J.O.*, 1^{er} août 1928, Déb. Ch., p. 3452, n° 34) et Jean Taurines, député (*J.O.*, 6 décembre 1930, Déb. Ch., p. 3773, n° 10.027) et Conseil d'Etat, arrêt du 25 mai 1936, (*R.O.*, n° 6465 ; *Dup.*, 1937, p. 34) ; salaire alloué par un métreur en bâtiments à sa femme, voir réponse du Ministre à M. Paul Creyssel, député (*J.O.*, 9 juin 1937, Déb. Ch. p. 1867) ; dans le même sens, Conseil d'Etat, arrêt du 17 juillet 1931 (*Gaz. Pal.*, 10.11.31) ; — cédule des bénéfices agricoles, voir réponse du Ministre à M. Jovelet, sénateur (*J.O.*, 12 juin 1930, Déb. Sénat, p. 1303, n° 190) ; — cédule des traitements et salaires, voir réponse du Ministre à M. Raoul Evrard, député (*J.O.*, 11 août 1931, Déb. Ch., p. 3757, n° 13306) ; — enfin, pour la détermination des gains professionnels des artisans : voir réponse du Ministre à M. Albert Paulin, député (*J.O.*, 21 juin 1933, Déb. Ch., p. 2965, n° 3928).

appréciée en fait et, d'autre part, au point de vue juridique.

Il a été écrit que « la décision du Conseil d'Etat paraît avoir été commandée surtout par le souci d'éviter l'évasion fiscale considérable qu'eût entraîné l'extension pure et simple à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux de la jurisprudence adoptée en matière de contribution extraordinaire »¹ et qu'admettre « la déduction du salaire de la femme risquerait de réduire, souvent dans de fortes proportions, le bénéfice à retenir en vue de la perception de l'impôt cédulaire »². Le dessein de préserver le rendement de l'impôt est, en effet, la cause du revirement de doctrine de l'administration et ce motif est énoncé dans la réponse précitée du ministre des Finances à M. Jean Jadé, député. Il est certain que si les émoluments de la femme pouvaient être compris dans les charges de l'exploitation sous tous les régimes matrimoniaux, rares seraient les époux qui négligeraient de soustraire à l'impôt une partie de leurs revenus, lorsque cette mesure serait compatible avec la nature de la profession exercée. D'autre part, les agents de contrôle ne pourraient que très difficilement apporter la preuve que la femme ne travaille pas effectivement dans l'entreprise de son mari, alors que celui-ci n'omettrait pas de comptabiliser la prétendue rémunération et de certifier la réalité de son versement. Il s'ensuivrait inévitablement un nouveau cas de fraude légale.

Mais, si l'évasion fiscale a été réduite, elle n'a pas été supprimée. En effet, les émoluments de la femme sont considérés comme une charge de l'exploitation dans tous les cas où les époux ne sont pas mariés sous un régime de communauté. La logique voudrait, semble-t-il, que l'Administration essaye de supprimer cette différence fondée sur la nature des conventions matrimoniales.

Au point de vue juridique, la jurisprudence du Conseil d'Etat, bien qu'elle ait été jugée discutable³ et assez peu fortement motivée⁴, est la conséquence et une justification

1. *R.I.*, article 2733.

2. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, 2^e supplément, p. 103.

3. L. Bocquet, *op. cit.*, t. II, p. 183.

4. *R.I.*, article 2733.

nouvelle de la thèse que nous avons soutenue en ce qui concerne la détermination du débiteur de l'impôt. Les raisons qui s'opposent, lorsque la femme aide son mari dans l'exercice d'une profession, à l'établissement de deux cotisations distinctes inscrites dans la même cédule au nom de chacun des époux, empêchent encore que la femme soit assujettie à l'impôt sur les traitements et salaires à raison des émoluments qui lui sont versés par son mari. Nous avons vu que le mari est, dans cette hypothèse, seul imposable parce qu'il y a impossibilité matérielle et juridique à ce que l'époux-patron donne, pour son travail, à l'époux-employé une rémunération de tous points assimilable à la rémunération que celui-ci toucherait d'un tiers¹. Cette impossibilité a motivé la décision du Conseil d'Etat qui a constaté que la somme allouée à titre de salaire à la femme « ne saurait constituer une charge définie de l'entreprise pouvant être inscrite avec précision dans les charges de l'entreprise ».

Dans ces conditions, il est aussi regrettable en droit qu'en fait, que la solution en cause soit seulement applicable aux époux communs en biens, puisqu'elle est en réalité indépendante du régime matrimonial adopté².

69. — Des appointements du mari travaillant comme employé dans l'entreprise de sa femme

Une solution identique est appliquée par l'Administration et la jurisprudence aux émoluments du mari travaillant comme employé pour le compte de sa femme. Il est évident que dans cette hypothèse aussi bien que dans le cas précédent, la rémunération ne peut constituer une charge définie de l'exploitation susceptible d'une évaluation précise.

C'est ainsi qu'il a été jugé que lorsqu'une femme commune en biens est devenue copropriétaire d'un fonds de

1. Voir *supra*, n° 65.

2. La loi du 12 février 1938, article 1^{er}, complétant l'article 22 du Code général des impôts directs, a décidé en matière d'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales que « lorsque le bénéfice n'excède pas 20.000 francs, l'impôt est réduit de 10 % pour le chef d'entreprise dont le conjoint travaille exclusivement avec lui ».

commerce par succession, la part ainsi recueillie dans ce fonds est tombée en communauté et que, par suite, le mari, administrateur de la communauté qui participe à l'exploitation du fonds, doit être considéré comme un associé de fait et non comme un employé salarié; sa rémunération n'est pas déductible¹.

Mais la distinction fondée sur la nature du régime matrimonial adopté, distinction que nous avons critiquée, existe encore en l'espèce. Répondant à une question posée par M. Barillet député², le Ministre des Finances a déclaré que si la femme, séparée de biens, est seule le chef de l'entreprise que le mari se borne à diriger sans autre responsabilité que celle d'un directeur salarié, les appointements versés au mari en rémunération de son concours peuvent être considérés comme une charge de l'exploitation et distraits, à ce titre, des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont la femme est redevable.

Il a été ensuite précisé que, si les époux sont mariés sous un régime exclusif de communauté, et si la femme est, seule, le chef de l'entreprise dans laquelle son mari occupe des fonctions d'employé salarié, les appointements alloués au mari peuvent être compris dans les charges déductibles pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dans la mesure où ils correspondent au travail effectivement fourni par l'intéressé³.

70. — Des appointements alloués par une société à la femme d'un associé en nom ou d'un gérant de société à responsabilité limitée.

Mais il n'en est plus de même en ce qui concerne la rémunération allouée par une société à la femme d'un associé en nom ou d'un gérant de société à responsabilité limitée.

La femme d'un associé, même commune en biens, d'une

1. Cons. d'Et., 31 mars 1933 (*R.I.*, article 4057); — Dans le même sens, voir Cons. d'Et., 9 mars 1934 (*R.I.*, article 4220) et réponse du Ministre à M. Marcombes, député (*J.O.*, 4 février 1932, Déb. Ch., p. 354, n° 14414).

2. *J.O.*, 19 janvier 1927, Déb. Ch., p. 84, n° 9536.

3. Réponses du Ministre à MM. Georges Richard, député (*J.O.*, 2 avril 1930, Déb. Ch., p. 1505, n° 7518) et Barillet, député (*J.O.*, 24 juin 1931, Déb. Ch., p. 3236, n° 12466).

part, et la société, d'autre part, sont des personnes juridiques différentes dont les patrimoines sont nettement distincts et entre lesquelles peut être conclu un véritable contrat de louage de services.

Aussi, remarque étant faite d'ailleurs que les sociétés par intérêts peuvent seules donner matière à controverse, l'Administration a-t-elle admis la déduction des appointements servis par une société en nom collectif aux femmes des associés dès lors que ces dernières occupaient effectivement un emploi salarié dans l'entreprise sociale¹.

Une solution identique est appliquée à l'égard des femmes des associés-gérants d'une société à responsabilité limitée alors même que ceux-ci possèdent la majorité des parts sociales².

Les sociétés en commandite se trouvent encore dans une situation analogue envers les épouses des commandités.

Mais il est bien évident qu'aucune déduction ne peut être opérée à ce titre sur le bénéfice social si le salaire n'a pas été effectivement versé et n'a pas été inscrit dans la comptabilité de l'entreprise. A cet égard, le Conseil d'Etat a jugé que s'il a été porté dans la comptabilité d'une société à responsabilité limitée une somme de 12.000 francs allouée à la femme d'un associé gérant, ladite somme doit être réintégrée dans le bénéfice imposable, dès lors que la femme n'est liée à la société par aucun contrat de travail et n'occupe dans l'entreprise aucun emploi permanent, encore bien, d'ailleurs, qu'elle ait pu être appelée à seconder éventuellement son mari³.

1. Réponses du Ministre à MM. André Marie, député (*J.O.*, 13 juin 1930, *Déb. Ch.*, p. 8483, n° 8811) et Léon Vincent député (*J.O.*, 16 avril 1931, *Déb. Ch.*, p. 2551, n° 11888). — Voir dans le même sens, réponse du Ministre à M. Gallet, député (*J.O.*, 13 janvier 1932, *Déb. Ch.*, p. 16, n° 14077) et arrêt du Conseil d'Etat du 5 février 1932, n° 15863.

2. Réponses du Ministre à MM. Jean Hérard, député (*J.O.*, 13 juillet 1929, *Déb. Ch.*, p. 2528) et Jules Boyer, député (*J.O.*, 31 juin 1930, *Déb. Ch.*, p. 2480 n° 8653) et arrêt du Conseil d'Etat du 20 janvier 1936 (*R.O.*, n° 6357).

3. Cons. d'Et., 3 mai 1937 (*R.O.*, 17^e vol. som. n° 5, p. 5).

CHAPITRE IV

DES RÈGLES PARTICULIÈRES AUX SOCIÉTÉS A RESPONSABILITÉ LIMITÉE

71. — *De l'appréciation du nombre de parts possédées par les associés-gérants.*

Les sociétés à responsabilité limitée dont l'organisation et le fonctionnement ont été réglementés par la loi du 7 mars 1925 sont, depuis 1935, soumises, quel que soit leur objet, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux d'après un régime spécial. La déduction des appointements des associés-gérants dont le mandat peut être salarié d'après l'article 24 de la loi précitée est notamment l'objet de règles particulières. Il avait paru que les appointements en cause pouvaient être inscrits dans les charges de l'entreprise. Mais, outre que lesdits gérants se trouvaient alors dans une situation plus avantageuse que celle des commerçants ou industriels exploitant à titre personnel et des associés en nom collectif, leurs traitements pouvaient être fictivement augmentés et les bénéfices sociaux se trouvaient diminués d'autant. Par cette pratique les sociétés bénéficiaient de la différence de taux qui existait entre les impôts cédulaires sur les bénéfices industriels et commerciaux, d'une part, et sur les traitements et salaires d'autre part.

Pour supprimer cet état de choses, l'article 4 de la loi du 30 décembre 1928 décida que les rémunérations allouées aux associés-gérants et portées dans les frais généraux ne seraient plus admises en déduction lorsque la majorité des parts sociales serait possédée par l'ensemble des associés-gérants. Dans cette hypothèse, en effet, les appointements de ces derniers sont fixés par les intéressés eux-mêmes.

Mais les sociétés à responsabilité limitée étant le plus souvent formées entre personnes unies par des liens de parenté ou d'alliance, le nouveau texte était insuffisant parce que le gérant pouvait, en fait, exercer les droits attachés à des parts dont il n'était pas propriétaire.

Aussi le deuxième alinéa de l'article 10 du Code général des impôts directs a-t-il prévu que « les gérants qui n'ont pas personnellement la propriété de parts sociales sont considérés comme associés si leur conjoint ou leurs enfants non émancipés ont la qualité d'associés. Dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et aux enfants non émancipés sont considérés comme possédées par ce dernier ».

Si le but visé par cette réforme était louable, il est permis de se demander s'il n'a pas été dépassé. Il convenait, en effet, d'empêcher que le gérant, maître de la société grâce aux parts dont il pouvait être administrateur, eût la possibilité de diminuer le bénéfice social à l'égard du fisc en augmentant ses appointements dépourvus de rapport avec le travail effectivement fourni. C'est la raison pour laquelle les parts appartenant en toute propriété ou en usufruit aux enfants non émancipés du gérant sont regardées comme possédées par ce dernier.

Mais, comme le fait remarquer l'Administration¹, les nouvelles dispositions ne font pas de distinction suivant le régime matrimonial des époux. Il y a donc lieu, notamment, de rapporter au compte du gérant les parts possédées par son conjoint même dans le cas de séparation de biens.

Ainsi le gérant est censé posséder dans tous les cas les parts qui appartiennent à son conjoint, alors même qu'il n'a sur elles aucun pouvoir de gestion.

De plus, cette présomption s'applique indifféremment quel que soit l'époux auquel est confiée la gérance. Il s'ensuit que, au point de vue fiscal, la femme peut être réputée, sous tous les régime matrimoniaux, posséder les parts appartenant à son mari. De telles conséquences sont dénuées

1. Circulaire de la Direction générale des Contributions directes du 28 décembre 1934, n° 2080, p. 28.

de tout fondement juridique et violent les principes du droit civil.

Elles s'expliquent en fait parce que les sociétés à responsabilité limitée sont généralement des sociétés de famille et que, dans ces conditions, la femme ou les enfants du gérant sont directement intéressés à diminuer les charges fiscales de l'entreprise.

L'Administration a donc voulu supprimer une possibilité de fraude légale.

CHAPITRE V

CONSÉQUENCES DE LA DISSOLUTION DU MARIAGE

72. — *De la pension versée par le mari à la femme en instance de divorce ou de séparation de corps, divorcée ou séparée de corps.*

La dissolution du mariage ainsi que le relâchement de ses liens par la séparation de corps posent aussi divers problèmes dont nous devons retenir les principaux.

C'est ainsi, par exemple, que l'article 60 du Code général des impôts directs assujettissant à un impôt annuel les revenus provenant des pensions et rentes viagères, il est possible de se demander si ses dispositions sont applicables, en cas de séparation de corps ou de divorce ou pendant la durée de l'instance judiciaire qui les précède, aux sommes que le mari peut verser à son épouse ou ancienne épouse.

Des difficultés se sont déjà rencontrées à l'égard de l'imposition des arrérages des pensions et rentes payées à titre gratuit.

Après avoir décidé que les sommes versées par des enfants à leur mère, en l'absence de titre légal, présentent le caractère de simples libéralités non imposables à la cédula des traitements et salaires¹, le Conseil d'Etat a jugé que la femme qui reçoit régulièrement d'un tiers des sommes qui lui servent de moyens habituels d'existence et dont elle a la libre disposition, est passible de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales à raison desdites sommes²; une solution analogue est intervenue, en matière d'impôt

1. Cons. d'Et., 3 mai 1930 (S., 1930.3.72).

2. Cons. d'Et., 13 novembre 1931 (S., 1932.3.35); — 2 décembre 1935 (S., 1936.3.38).

général sur le revenu, pour les salaires qu'une femme veuve reçoit de son fils¹.

Mais deux arrêts plus récents semblent énoncer le critérium qui permet de discerner la nature des versements en cause. En effet, constituent de simples libéralités qui ne sont pas soumises à l'impôt général sur le revenu, ni, par suite, à l'impôt cédulaire, les sommes versées à une femme par son beau-père, sans aucune obligation de la part de celui-ci², et à une personne par ses frères bénévolement et non en exécution d'un jugement ou d'une obligation légale ou contractuelle³. Il en résulte que, pour que le bénéficiaire des subsides dont il s'agit soit personnellement imposable, il est nécessaire que ceux-ci soient dus en vertu d'une obligation légale ou contractuelle, présentant le plus souvent un caractère alimentaire, ou d'un jugement.

Ce critérium paraît, en principe, devoir être appliqué en ce qui concerne les époux divorcés.

La pension que le mari a été condamné à verser entre les mains de son ex-épouse, constitue pour celle-ci un revenu passible de l'impôt cédulaire. Toutefois, lorsqu'une femme divorcée soutient que les versements qu'elle reçoit de son ex-mari sont de simples libéralités, c'est à l'Administration qu'il appartient de prouver que lesdites sommes ont le caractère de pension alimentaire. A défaut de cette preuve, l'impôt sur les pensions et rentes viagères appliqué aux sommes dont il s'agit ne peut être maintenu⁴. En effet, l'obligation alimentaire n'existe pas entre époux divorcés et si le jugement n'alloue aucune pension à la femme, il importe que le Service démontre la réalité du titre légal sur lequel il fonde la perception fiscale.

Le Conseil d'Etat, « considérant que les seules pensions qui ne sont point passibles de l'impôt cédulaire sont celles qui sont servies en vertu de la loi du 31 mars 1919 », avait primitivement adopté la même position à l'égard de la

1. Cons. d'Et., 28 mai 1935 (S., 1935.3.118).

2. Cons. d'Et., 18 janvier 1937 (S., 1937.3.54).

3. Cons. d'Et., 20 janvier 1937 (S., 1937.3.56).

4. Cons. d'Et., 22 janvier 1932 (*R.I.*, article 3622)

femme séparée de corps¹. Mais un arrêt du 12 juillet 1932², rendu par la Section spéciale du Contentieux, s'est prononcé en sens contraire. La raison de ce revirement semble résulter d'une application plus exacte des conséquences du jugement de séparation de corps qui, laissant subsister le mariage, ne supprime pas les devoirs de secours et d'assistance qui existaient déjà entre les époux.

Il s'ensuit que la femme qui n'est pas soumise à l'impôt cédulaire à raison des sommes que son mari lui donne, pendant le mariage, pour subvenir aux soins du ménage et à ses besoins personnels, n'est pas imposable sur le montant de la pension qu'elle reçoit en exécution d'un jugement de séparation de corps³, à moins (ainsi que nous le verrons) que la femme soit soumise à l'impôt général.

Des solutions contradictoires avaient encore été admises par le Conseil d'Etat sur le point de savoir si les sommes qu'un mari, en instance de divorce ou divorcé, remettait, spontanément, ou en exécution d'une décision de justice, à son épouse ou ancienne épouse pour l'entretien de leurs enfants mineurs dont celle-ci assurait la garde, étaient imposables entre les mains de leur bénéficiaire⁴. Mais un arrêt du 11 juillet 1936⁵ a décidé que, pendant l'instance en divorce « les sommes dont s'agit ne peuvent avoir, entre les mains de la femme qui n'en a pas la libre disposition, le caractère d'un revenu personnel imposable à l'impôt cédulaire ». Cette thèse a été successivement étendue aux cas de séparation de corps⁶ et de divorce⁷.

L'obligation alimentaire inscrite dans l'article 203 du Code civil en faveur des enfants pèse sur le père même après le jugement de séparation de corps ou de divorce. La pension

1. Cons. d'Et., 16 novembre 1928 (*R.I.*, article 2926).

2. *Lebon*, p. 711.

3. Il en serait de même pour la pension que le mari verserait à sa femme, en exécution d'une décision de justice, pendant l'instance en divorce ou en séparation de corps.

4. Pour l'imposition : Cons. d'Et., 24 décembre 1926 (*S.*, 1927.3.15); — 3 mai 1929 (*Lebon*, p. 455); — 9 janvier 1931 (*S.*, 1931.3.54); — 2 juin 1934 (*Lebon*, p. 633); — *Contra* : Cons. d'Et., 24 juillet 1929 (*S.*, 1930.3.26.); — 17 février 1934 (*S.*, 1934.3.95).

5. *R.O.*, n° 6512; *Gaz. Pal.*, 13 octobre 1936; *Dup.*, 1936, p. 475.

6. Cons. d'Et., 18 janvier 1937 (*S.*, 1937.3.54).

7. Cons. d'Et., 8 mars 1937 (*S.*, 1937.3.54; *R.O.*, 17^e vol., p. 352).

qu'il verse ne constitue, dès lors, que l'exécution de cette obligation légale et les arrérages, indisponibles entre les mains de la femme, ne constituent pas, pour elle, un revenu.

73. — *De l'imposition des revenus dont les époux ont bénéficié au cours de l'année du décès de l'un d'eux.*

Les anciens époux dont le mariage a été rompu par le divorce sont passibles des impôts cédulaires dans les mêmes conditions où ils étaient imposables pendant la durée de leur union. Conservant les mêmes revenus, ils doivent supporter une charge fiscale identique. Seuls, les arrérages de la pension alimentaire que l'un des conjoints, généralement le mari, peut être condamné à verser à l'autre sont susceptibles d'être déduits du revenu servant de base à l'impôt général établi au nom du débiteur et soumis à l'impôt sur les pensions et rentes viagères entre les mains du bénéficiaire.

La dissolution du mariage par le décès de l'un des époux pose une question différente en ce qui concerne les revenus de l'année même du décès. Sans doute, la situation fiscale du survivant n'est pas modifiée. Un mari n'est pas fondé, notamment, à soutenir qu'il a été assujéti à tort à l'impôt sur les traitements et salaires, malgré la dissolution de la communauté conjugale intervenue en cours d'année, sur la totalité du traitement qu'il a personnellement perçu pendant ladite année¹. Mais les revenus acquis par le défunt entre le 1^{er} janvier et la date de sa mort sont-ils imposables et, dans l'affirmative, qui sera redevable de l'impôt ? La réponse varie suivant l'impôt cédulaire envisagé. En effet, en matière de bénéfices industriels et commerciaux, le dernier alinéa de l'article 26 du Code général des impôts directs déclare applicable au décès de l'exploitant les dispositions prévues en cas de cession ou de cessation d'entreprise, c'est-à-dire que l'impôt dû en raison des bénéfices qui n'ont pas encore été taxés est immédiatement établi.

Mais aucun texte n'autorisant une mesure semblable à l'égard des autres cédules, il faut en conclure que les revenus de la période en cause échappent à l'impôt qui est, en prin-

1. Cons. d'Et. : 26 mars 1931 (S., 1931.3.121).

cipe, établi d'après les faits existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition¹.

Enfin, les bénéfices industriels et commerciaux réalisés par le défunt au cours de l'année du décès ne peuvent être portés au rôle au compte du survivant. L'impôt auquel ils servent de base est, en effet, une charge de la succession ; c'est donc au nom de celle-ci que la cotisation doit être établie.

74. — Caractère personnel du report d'un déficit d'exploitation.

Si les résultats de l'administration du fonds de commerce ou de toute autre exploitation ayant fait partie de la communauté conjugale ont été déficitaires au cours des exercices qui ont précédé le décès du mari, les pertes subies par ce dernier ne sont pas susceptibles d'être déduites des bénéfices ultérieurement réalisés par la femme.

En effet, aux termes de l'article 12 du Code général des impôts directs, modifié par un décret loi du 30 octobre 1935, relatif à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, « en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté successivement sur les exercices suivants jusqu'au cinquième exercice qui suit l'exercice déficitaire ».

Par ailleurs, conformément aux dispositions des articles 54 et 80 du Code précité, le régime du report des pertes fonctionne dans les mêmes conditions en ce qui concerne respectivement l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole dû par les contribuables qui ont demandé à être taxés d'après leur bénéfice réel et l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales.

Mais en instituant le report déficitaire, le législateur n'a

1. Impôt sur les traitements et salaires : voir Instruction de la Direction générale des Contributions directes du 31 janvier 1928, article 178, note 2 et circulaire du 28 décembre 1934, n° 2080, p. 129.

Impôt sur les bénéfices des professions non commerciales voir Instruction précitée, n° 233 et Circulaire précitée, p. 157.

entendu permettre qu'à une même personne de compenser les bénéfices d'un exercice et le déficit d'un exercice antérieur. L'unité d'entreprise repose non seulement sur l'identité de nature de l'industrie ou de l'exploitation, mais encore sur l'identité de contribuable, c'est-à-dire l'identité d'exploitant. Il s'ensuit qu'une veuve, qui a repris le fonds de commerce précédemment exploité par son mari, ne peut déduire de ses propres bénéfices le déficit antérieurement subi par ce dernier, encore bien que le fonds de commerce aurait appartenu à la communauté et aurait été exploité par le défunt avec l'aide de sa femme¹. Il en serait de même si l'exploitation n'était pas commerciale.

Enfin, le caractère personnel de la déduction d'un déficit d'exploitation s'oppose encore dans le cas où chacun des époux est personnellement assujetti à l'impôt cédulaire, à ce que le déficit subi dans une entreprise puisse être déduit des bénéfices produits par l'autre².

1. Cons. d'Et., 15 mars 1937 (*R.O.*, 17^e vol., p. 167). — Dans le même sens, Cons. d'Et., 1^{er} juillet 1935 (*R.O.*, n° 6217; *Dup.*, 1935, p. 549; *R.I.*, art. 4624).

2. Sur la question de savoir si le mari peut être poursuivi pour le paiement de la cotisation établie au nom de la femme qui exerce une profession distincte : voir *infra*, n° 115.

N° III. — DE LA TAXE A LA PRODUCTION

CHAPITRE UNIQUE

DE LA TAXE A LA PRODUCTION

75. — *De l'historique de la taxe à la production.*

Pour subvenir aux besoins nés de la guerre, la loi du 31 décembre 1917 avait créé une taxe sur les payements. Celle-ci fut l'objet de nombreuses critiques et son rendement peu élevé¹ n'était pas son moindre défaut.

Aussi fût-elle remplacée par la taxe sur le chiffre d'affaires instituée par les articles 59 à 72 de la loi du 25 juin 1920. Le nouvel impôt atteignait notamment « les affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt établi par le livre I, titre 1^{er}, du Code général des impôts directs »², et les opérations effectuées par toutes personnes qui vendent ou livrent en France pour le compte de personnes étrangères et par les représentants de commerce autres que ceux cotisés à la cédule des salaires³. La base de l'impôt était constituée pour les personnes vendant des marchandises par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées, pour les personnes faisant acte d'intermédiaire ou de loueur de services, par le montant des courtages ou des prix de location ou autres profits défi-

1. 269 millions en 1918, 314 millions en 1920.

2. Code de l'impôt sur le chiffre d'affaires, de la taxe d'importation et des taxes uniques, article 1.

3. Code, article 3.

nitivement acquis. Le taux normal de l'impôt, plusieurs fois modifié, s'élevait, en dernier lieu, à 2%¹.

Bien que son institution ait été acceptée par les Chambres de commerce, la taxe sur le chiffre d'affaires ne tarda pas à déplaire aux commerçants détaillants qui en demandèrent la suppression. A partir de 1925, pour satisfaire partiellement à leurs revendications, les exemptions prévues au profit de certaines catégories d'assujettis ou pour des produits déterminés devinrent de plus en plus nombreuses. Parallèlement, l'unité de l'impôt fut rompue par la création de taxes de remplacement, *ad valorem*, perçues à un ou plusieurs stades de la fabrication et dont le nombre était voisin de la trentaine au 1^{er} janvier 1936.

Enfin, l'acquittement de l'impôt pouvait s'effectuer suivant deux modes différents. Le régime normal consistait dans le paiement des droits exigibles d'après un relevé mensuel du chiffre d'affaires présenté par le redevable². Mais un forfait pouvait être établi par l'Administration après entente avec le contribuable dont le chiffre d'affaires annuel n'excédait pas 300.000 francs s'il s'agissait de redevables dont le commerce principal était de vendre des marchandises, denrées, fournitures et objets à emporter ou à consommer sur place et de fournir le logement, ou 40.000 fr. s'il s'agissait d'autres redevables³.

La complexité de cette situation motiva la réforme profonde dont l'aboutissement fût la création, par la loi du 31 décembre 1936, de la taxe unique à la production.

« La réforme supprime la taxe sur le chiffre d'affaires, à perceptions répétées, qui atteignait la généralité des industriels et des commerçants et entraînait, en conséquence, un contrôle appliqué à un grand nombre de redevables ; elle supprime aussi la presque totalité des taxes uniques déjà instituées, qui compliquaient la législation par les différences de leurs tarifs et la diversité de leur réglementation. A une fiscalité touffue, la loi nouvelle substitue une taxe générale, dont le taux est le même, quelle que soit la mar-

1. Loi du 3 août 1926, article 11.

2. Code article 22, 1^{er} alinéa.

3. Code article 23, 1^o et 2^o.

chandise imposée, et qui est perçue une seule fois, à la vente du produit fini, effectuée par le producteur »¹.

Cette appréciation est, semble-t-il, trop élogieuse si l'on considère que le nouveau système comporte, en fait :

« 1^o Une taxe globale de 6 % (actuellement 8 %) qui fait figure d'impôt de droit commun et qui s'applique, en principe, à tous les produits..... qui ne bénéficient pas d'un régime d'exception ;

« 2^o Un impôt de 2 % applicable aux petits producteurs, ainsi qu'à certains entrepreneurs et loueurs de services. Cet impôt ressemble comme un frère à l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires ;

« 3^o Quatre taxes uniques conservées de l'ancien régime : les taxes à l'abatage, les taxes sur les charbons, les produits résineux, les conserves alimentaires ;

« 4^o Douze taxes uniques dont le taux sera fusionné avec celui du droit indirect ou de douane qui atteint divers produits : vins, cidres, poirés, spiritueux, cafés, thés, sucres, alcools dénaturés, huiles minérales, bières, eaux minérales, gazéifiées, denrées coloniales, sels, vinaigres, acides acétiques »²...

La nouvelle réglementation cependant ne rompt pas délibérément avec l'ancienne. « Ce décret (27 janv. 1937) qui concerne l'ensemble des situations diverses à l'égard de la taxe, ne comprend aucune disposition qui ne se trouve déjà dans la réglementation actuelle ; on a appliqué à la législation nouvelle les pratiques qui avaient fait leurs preuves pour le fonctionnement de la taxe sur le chiffre d'affaires ou des anciennes taxes uniques »³⁻⁴.

Le but visé se trouvait principalement dans la suppression des prélèvements multiples que subissait la même

1. Décret du 27 janvier 1937, Rapport au Président de la République française (*J.O.*, 28 janvier 1937, p. 1140).

2. *Journal des contributions indirectes*, 8 février 1937.

3. Rapport au Président de la République française (*J.O.* 28 janvier 1937, p. 1140).

4. Les taxes ainsi maintenues, fusionnées ou à fusionner conservent leur entière indépendance par rapport au nouveau système fiscal et demeurent, dès lors, soumises aux règles qui leur sont propres telles qu'elles sont fixées par le décret de codification du 27 décembre 1934 (Instruction administrative du 13 février 1936, p. 4).

marchandise à l'occasion des ventes successives dont elle était l'objet. Désormais, la vente du produit fini par le fabricant à un commerçant, qui achète pour revendre en l'état ou à un consommateur supporte une taxe unique de 8 % et les autres transactions, antérieures, ou postérieures, ne sont soumises à aucune perception fiscale. Par ailleurs, une taxe de 2 % atteint, en principe, à l'exclusion des ventes, toutes les opérations qui, dans le régime précédent, ressortissaient à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

76. — De la comparaison entre la taxe à la production et l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales.

De même que celle de l'impôt sur le chiffre d'affaires qu'elle remplace et dont elle peut être considérée comme une transformation, la nature, au point de vue fiscal, de la taxe unique à la production peut donner lieu à controverse.

Il convient, tout d'abord, d'écarter la conception d'un impôt de consommation portant sur les ventes. Sans doute, en définitive, le montant de l'impôt sera à la charge du consommateur, mais c'est là un phénomène d'incidence auquel peu d'impôts sont soustraits. Cependant, à l'égard du paiement des taxes à la circulation des produits, le décret du 27 janvier 1937 a repris les règles applicables sous le régime de la taxe sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne notamment le dépôt par les redevables d'un relevé mensuel des ventes effectuées. Il était déjà reconnu que « l'une des caractéristiques essentielles de la taxation consiste en ce que, pour l'application de l'impôt, il n'y a pas lieu de considérer chaque affaire isolément, mais seulement comme un élément du chiffre d'affaires global qui constitue la base d'imposition »¹. Il s'ensuit que la taxe en cause paraît être non un impôt sur la consommation, mais un impôt sur le commerce atteignant « par sa généralité et sa continuité, le contribuable dans sa profession même, c'est-à-dire dans les éléments permanents de son activité »².

Il en est exactement ainsi pour l'impôt cédulaire sur les

1. Instruction administrative du 29 août 1930, N° 3632.

2. Maguéro, *Répertoire fiscal, Taxe sur le chiffre d'affaires*, p. 432.

bénéfices industriels et commerciaux et, dès lors, ce dernier et la taxe à la production semblent être, quant au fond, de même nature¹ comme, nous l'avons vu, ils appartiennent au même groupe, en la forme, par la décision exécutoire et le contentieux².

Il est bien évident que l'un étant établi sur le chiffre d'affaires ou le montant des ventes alors que l'autre repose sur le bénéfice net des entreprises, des différences techniques et pratiques nombreuses existent entre eux, mais l'importance des points communs n'en est pas moins considérable. Cette importance est principalement apparente à l'égard des personnes imposables.

Il suffit pour s'en convaincre de relire les dispositions précitées de l'article 1^{er} du Code de l'impôt sur le chiffre d'affaires auquel se réfère l'article 2 de la loi du 31 décembre 1936. De plus, si les mêmes personnes sont assujetties, en principe, au paiement des deux impôts et si le Conseil d'Etat s'est, en général, attaché à respecter la concordance voulue par le législateur³, les contribuables qu'une loi a exonérés de l'impôt cédulaire dont ils auraient été normalement redevables à raison de la nature de leurs opérations, sont, au même titre, exemptés de la taxe sur le chiffre d'affaires et actuellement de la taxe à la production, puisque l'article 1^{er} du Code de l'impôt sur le chiffre d'affaires et l'article 2 de la loi du 31 décembre 1936 ne leur sont plus applicables. C'est ainsi que l'article 3, paragraphe 2 de

1. En ce sens, Cons. d'Et., 16 mai 1925 (*R.I.*, art. 1819).

2. *Supra*, n° 11.

3. Voir en ce sens, arrêt du 4 décembre 1931 : Lorsqu'un syndicat d'initiative sert d'intermédiaire bénévole et gratuit entre les touristes, d'une part, et les hôteliers et loueurs de voitures, d'autre part, en vue de l'organisation d'excursions et de voyages, cette activité entièrement désintéressée qui n'a d'autre but que le développement du tourisme, ne présente à aucun degré le caractère commercial, ledit syndicat ne poursuivant aucun but lucratif et ne réalisant, en fait, aucun bénéfice, et dès lors elle ne saurait être considérée, en aucune manière comme relevant d'une profession assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et ne peut ainsi donner lieu à la taxe sur le chiffre d'affaires (S., 1933.3.49).

Arrêt du 23 décembre 1931 : L'artisan qui travaille dans les conditions spécifiées par l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 n'est pas soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, par voie de conséquence, a droit à l'exonération de l'impôt sur le chiffre d'affaires à compter du 1^{er} janvier 1922 (S., 1933.3.49).

cette dernière loi assimile à des ventes à la consommation « les ventes faites, pour l'exercice de sa profession artisanale, à un artisan, remplissant les conditions prévues par l'article 23 du Code général des impôts directs » « et les ventes aux coopératives de consommation et groupements d'achat ».

Toutefois, l'article 1^{er} précité du Code de l'impôt sur le chiffre d'affaires ne prend pas en considération l'exercice même d'une profession, mais seulement « les actes relevant des professions assujetties à l'impôt établi par le livre 1^{er}, titre 1^{er}, du Code général des impôts directs ». Il s'ensuit que la taxe à la production peut être due à raison d'actes indépendants de l'exercice d'une profession et, d'autre part, des affaires faites par un redevable légalement passible de l'impôt cédulaire auquel, en fait, il n'a pas été assujetti. Réciproquement le Conseil d'Etat a décidé que le seul fait d'être cotisé à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux s'il n'est pas établi, d'autre part, que le contribuable en est redevable, en fait, n'est pas de nature à justifier, sans autre examen, l'imposition à la taxe sur le chiffre d'affaires¹.

« En un mot, il y a entre les deux impôts une liaison de droit et non une liaison de fait »².

77. — Du paiement de la tase de 8% par les producteurs et de la taxe de 2% par les autres assujettis.

Il résulte des dispositions de l'article 2, paragraphe 1^{er}, du décret du 27 janvier 1937, que le redevable de la taxe de 8% est le dernier producteur, fabricant ou transformateur, c'est-à-dire celui qui donne à la matière première ou au produit semi-ouvré qu'il a acheté, sa forme dernière de produit fini, sous laquelle celui-ci est vendu directement ou indirectement au consommateur, en vue de son utilisation ou de sa consommation. Par ailleurs, l'article 3, paragraphe 4 de la loi du 31 décembre 1936 soumet à l'impôt les entrepreneurs de manufacture ainsi que les personnes ou sociétés

1. 14 novembre 1930 (Pinderre, Genre, Besare, S., 1931.3.27).

2. Maguéro, *op. cit.*, p. 436.

qui vendent sous leur nom ou sous leur marque les produits dont il s'agit.

Tels sont les producteurs de plein droit lorsque le montant annuel des ventes de produits fabriqués par eux est supérieur à 300.000 francs. Mais peuvent prendre volontairement la position de producteurs et acquitter la taxe de 8 % dont ils sont normalement exonérés : 1° les commerçants qui achètent des produits pour les revendre à d'autres commerçants ou à des fabricants ; 2° les commerçants exportateurs ; 3° les artisans qui sont fournisseurs d'autres producteurs ; 4° les producteurs non artisans, mais ne faisant pas plus de 300.000 francs de chiffre d'affaires.

Les transactions qui précèdent les ventes susvisées et qui sont, en principe, effectuées entre producteurs, sont faites en suspension du paiement de la taxe de 8 %.

Sont assujettis à la taxe de 2 % : 1° les producteurs ou fabricants et les commerçants en même temps producteurs ou fabricants, dont le chiffre d'affaires diminué des ventes en produits ou objets par eux fabriqués ne dépasse pas 300.000 fr. ; 2° les redevables se livrant aux opérations énumérées par l'article 5 de la loi du 31 décembre 1936 sous les numéros 1° et 3° à 8°, parmi lesquelles figurent notamment les affaires portant sur la consommation sur place, les prestations et locations de services, les opérations d'entreprises et des marchands de biens et assimilés.

Pour la mise en application de la loi, les producteurs doivent indiquer eux-mêmes la catégorie dans laquelle ils estiment devoir être rangés, compte tenu de leurs ventes en 1936, de produits fabriqués, mis en état de vente ou vendus sous leur marque ; d'autre part, le redevable s'installant en cours d'année doit indiquer dans la déclaration prescrite par l'article 13 du décret du 27 janvier 1937 laquelle des deux taxes de 8 % ou de 2 % il estime devoir lui être appliquée en raison du montant annuel présumé de ses ventes de produits ou objets de sa production¹.

78. — Du paiement des droits par la femme.

D'après l'article 22, paragraphe 1^{er}, du décret du 27 jan-

1. Instruction administrative du 13 janvier 1937, p. 21.

vier 1937, qui reprend les dispositions de l'article 22 du Code de l'impôt sur le chiffre d'affaires, le paiement de la totalité des droits exigibles, conformément au relevé, déposé mensuellement par les redevables et établi, en conséquence, de la comptabilité ou du livre spécial en tenant lieu, est fait au moment de la remise ou de l'envoi dudit relevé.

Il s'ensuit que l'initiative de la perception fiscale est prise par le contribuable. Il appartient à ce dernier de faire connaître à l'Administration le taux de l'impôt dont il est redevable ainsi que le montant des ventes qu'il a réalisées. De plus, les droits sont acquittés au moment où est souscrite la déclaration en cause. L'impôt étant ainsi, en quelque sorte, payé comptant, la détermination de la personne du contribuable est faite par lui-même. Aussi la loi ne contient-elle aucune disposition sur cette matière et la jurisprudence se révèle fort peu abondante.

Quoi qu'il en soit, il semble que, pour une entreprise soumise à l'une ou l'autre des taxes dont il s'agit et exploitée par une femme mariée, des règles identiques à celles que nous avons admises en ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales doivent être posées. En effet, nous avons vu que la femme qui se livre à une profession distincte de celle de son conjoint est personnellement passible de l'impôt cédulaire¹. Il s'ensuit qu'elle doit être, au même titre, redevable de la taxe à la production, conformément aux dispositions des articles 1^{er} du Code de l'impôt sur le chiffre d'affaires et 2 de la loi du 31 décembre 1936². Par contre, le mari doit seul supporter les charges du commerce qu'il exerce avec l'aide de sa femme.

79. — *De l'autorisation maritale.*

Nous avons étudié au regard de la contribution des patentes³ et des impôts cédulaires⁴ la question de savoir si l'autorisation maritale est indispensable pour que la

1. *Supra*, n° 62.

2. En ce sens, Cons. d'Et., 7 juillet 1927 (Bergerot, *R.I.*, art. 2150).

3. *Supra*, n° 54.

4. *Supra*, n° 63.

femme puisse être valablement cotisée et nous avons répondu, en principe, par la négative. La raison de décider est, en tous points, identique à l'égard de la taxe à la production¹. Nous nous référons, en conséquence, aux développements précédents².

1. Cons. d'Et., 7 juillet 1927 précité.

2. Pour l'application de la loi du 18 février 1938, voir *infra*, *Addendum*.

N° IV. — DE L'IMPOT GÉNÉRAL SUR LE REVENU

CHAPITRE PREMIER

DE LA NOTION DE REVENU EN DROIT FISCAL

80. — *Du revenu et de la disposition du revenu.*

L'impôt général atteint le revenu global des assujettis sans faire de distinction entre les divers éléments qui le constituent. Il se superpose aux impôts cédulaires assis sur les revenus des différentes catégories séparément envisagés.

Qu'est-ce que le revenu ? La loi du 15 juillet 1914, qui a institué l'impôt général, ni les travaux parlementaires qui en ont précédé le vote n'ont répondu à cette question. De même l'Administration n'a pas cru devoir préciser cette notion et son attitude à cet égard ne peut qu'être approuvée¹.

Les auteurs ont, au contraire, donné plusieurs définitions qui, si elles s'accordent sur les attributs essentiels du revenu, diffèrent cependant sur quelques caractères secondaires.

D'après MM. Allix et Lecerclé, le revenu, dont la notion est « circonscrite aux moyens de jouissance matériels réalisables en argent », se reconnaît à certains caractères objectifs qui sont la périodicité, l'existence d'une source durable qui lui donne naissance et l'aménagement ou l'exploitation de cette source².

1. Voir Rép. Min. Fin., à M. Milan, sénateur (*J.O.*, 11 janvier 1925, Déb. Sénat, p. 16, n° 5044) et Instruction administrative du 31 janvier 1928, p. 282.

2. *Op. cit.*, t. I, p. 166 et 167. Voir aussi Conclusions de M. Sauvel, Commissaire du Gouvernement, sous arrêt du Conseil d'Etat du 16 mai 1929 (*S.*, 1929.3.89).

Pour M. Trotabas, la jurisprudence à laquelle il appartient « par la solution des cas d'espèces, de construire la théorie fiscale du revenu » s'attache plutôt, « à défaut de la périodicité, à l'origine même des biens : ce qui a été revenu à l'origine reste, au point de vue fiscal, un revenu »¹.

M. Bocquet estime « que, d'une façon générale, le revenu suppose une perception en espèces ou en nature susceptible normalement de se renouveler à intervalles plus ou moins éloignés parce qu'elle a sa source dans un fonds durable apte à le reproduire, et consistant en un capital ou dans l'activité humaine »².

Enfin, le *Répertoire fiscal* de M. Maguéro applique le vocable revenu « à tout accroissement du patrimoine du contribuable provenant des produits, soit de son travail, soit de son capital, à l'exclusion des dons de fortune et des enrichissements dus à des circonstances fortuites »³.

Si l'accord reste à faire sur la nature exacte du revenu au point de vue fiscal, une difficulté nouvelle naît d'une condition à laquelle le législateur a subordonné l'assujettissement à l'impôt général.

L'article 109 du Code général des impôts directs, reprenant les termes de l'article 10 de la loi du 15 juillet 1914 énonce que « l'impôt est établi d'après le montant total du revenu net annuel dont dispose chaque contribuable ». Celui-ci ne peut donc être soumis à l'impôt s'il n'a pas la « disposition » de son revenu. L'application de ce texte a soulevé diverses controverses pour déterminer à quel moment le revenu est devenu « disponible » et la personne qui a pu en « disposer ».

Sur le premier point, il s'agissait de savoir si un revenu pouvait être soumis à l'impôt seulement lorsqu'il avait été perçu par son bénéficiaire, ou, au contraire, dans certains cas, avant son appropriation.

Le critérium paraît se trouver dans deux arrêts du Conseil d'Etat en date du 15 février 1923⁴ qui donnent une impor-

1. *Op. cit.*, p. 227.

2. *Op. cit.*, t. V, p. 303.

3. *Impôt général*, n° 66.

4. S., 1925.3.25 ; D.P., 1923.3.9 et note M. Trotabas. Ces arrêts ne sont plus susceptibles d'application pratique depuis l'entrée en vigueur du Code

tance prépondérante à la notion de disposition du revenu. Selon ces décisions, lorsqu'une société anonyme distribue une partie de ses réserves à ses actionnaires et procède en même temps à une augmentation de capital égale à la somme répartie, l'actionnaire qui emploie volontairement la quote-part lui revenant dans les réserves distribuées à l'acquisition d'actions nouvelles par voie de souscription, dispose d'une somme prélevée sur les bénéfices sociaux accumulés et, dès lors, cette somme constitue un revenu de ses capitaux mobiliers soumis à l'impôt général. Mais lorsqu'une société anonyme affecte ses réserves à l'augmentation du capital social, en attribuant obligatoirement aux actionnaires anciens des actions nouvelles incessibles, ceux-ci n'ont, à aucun moment, la disposition effective des fonds provenant de la réserve, et, dès lors, la valeur nominale des actions nouvelles ne doit pas entrer en compte pour la détermination du revenu des actionnaires en vue de leur assujettissement à l'impôt général sur le revenu.

Il s'ensuit que, pour être imposable, il faut, à l'exclusion de toute perception, que l'intéressé ait eu la possibilité, en droit ou en fait, de disposer de son revenu. En effet, dans la première espèce précitée, le contribuable avait la faculté de ne pas souscrire d'action nouvelle et de demander le paiement en espèces de sa part dans les réserves sociales ; en manifestant le désir de recevoir des actions, il a employé son revenu dont il avait, par là même, la faculté de disposer. Au contraire, dans la deuxième espèce, le revenu qui existait déjà sous forme de réserves constituées avec les bénéfices non distribués est resté immobilisé, indisponible puisque l'attribution des actions nouvelles était obligatoire.

Sont, dans les mêmes conditions, à la disposition du contribuable, et par suite, imposables avant leur perception, les revenus inscrits au crédit de son compte.

général des impôts directs dont l'article 112, 2^e alinéa, dans un but louable de fiscalité, assujettit à l'impôt général la distribution de bénéfices ou de réserves sous la forme d'augmentation de capital. Mais leur valeur de principe ne s'en trouve pas diminuée.

CHAPITRE II

DE L'IMPOSITION PAR FOYER

Section I

Du principe de l'imposition par foyer

81. — La notion de disposition du revenu exerce encore une grande influence sur l'imposition des époux.

Rompant avec le principe de la personnalité applicable, sauf en matière de contribution mobilière, aux impôts directs que nous avons précédemment étudiés, le législateur a prévu que « chaque chef de famille est imposable, tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme et des autres membres de la famille qui habitent avec lui »¹.

Il avait été prétendu² que la femme et les membres de la famille qui habitent avec le chef de celle-ci bien qu'ils ne soient pas nommément soumis à l'impôt, n'en sont pas moins des contribuables, mais des « contribuables latents ». Leurs impositions seraient réunies à celle du chef de famille dont le rôle consisterait seulement à acquitter la cotisation unique établie d'après la somme des revenus. La responsabilité du paiement de l'impôt pèserait néanmoins sur les autres membres de la famille ; par ailleurs, un de ces derniers prenant immédiatement la place du chef décédé, la disparition de celui-ci ne ferait pas solution de continuité.

Quoique cette théorie reposât sur de sérieux arguments de texte et de jurisprudence, elle n'était pas exempte de

1. Code général des impôts directs, article 106, 1^{er} alinéa.

2. Notes de M. Trotabas, D.P., 1925.3.57 ; 1927.3.47 ; 1927.3.49 ; 1927.3.61 ; 1930.3.65.

critiques et paraît avoir été abandonnée par M. Trotabas lui-même¹.

D'après l'opinion la plus répandue, opinion forte de l'autorité de MM. Gény, Allix et Lecercle, Bocquet, l'imposition par foyer serait une application du principe de la disposition des revenus. Le chef de famille serait seul assujetti à l'impôt général parce qu'il disposerait des revenus de tous les membres de la famille. Cette conception est, sans doute, exacte pour les revenus qui appartiennent au mari ou qui proviennent de biens dont il a l'administration ; le père dispose des revenus de ses enfants âgés de moins de 18 ans ; le mari dispose de tous les revenus de sa femme sous un régime de communauté, des revenus dotaux sous le régime dotal. Mais le chef de famille est encore imposé pour des revenus sur lesquels il ne peut juridiquement exercer aucun droit : revenus des enfants âgés de plus de 18 ans ou de la femme séparée de biens, par exemple. Dans le premier cas, « si le chef de famille est imposé, c'est qu'il l'a voulu pour bénéficier de certains avantages, sinon il n'avait qu'à demander une imposition distincte. Il ne s'agit donc pas d'un principe absolu, mais d'une application soumise à la volonté du contribuable »². A l'égard des revenus personnels de la femme dont le mari n'a pas la disposition existe une présomption de fait, à savoir que le mari a, en général, la jouissance desdits revenus. Les époux confondent souvent leurs ressources, quelles que soient leurs conventions matrimoniales, et nombreuses sont les femmes séparées de biens qui abandonnent à leur mari le soin de gérer leur fortune.

Si séduisante que soit cette thèse, il ne semble pas qu'elle puisse être intégralement adoptée. Le champ d'application du principe est, en effet, fort restreint eu égard à l'importance des exceptions.

Tout d'abord, en ce qui concerne la femme, et remarque étant faite que les revenus de la communauté appartiennent au mari, celui-ci dispose, du chef de son épouse, des revenus des propres sous un régime de communauté et des

1. *Op. cit.*, n° 308.

2. René Vierende, *Le statut fiscal de la famille en matière d'impôt général sur le revenu*.

biens dotaux sous le régime dotal ; il n'a, au contraire, aucun droit en principe, sur les paraphernaux, sur le patrimoine de la femme séparée de biens ni enfin sur les produits du travail soumis au régime de la loi du 13 juillet 1907. Par ailleurs, sans vouloir méconnaître la fréquence des situations de fait sur lesquelles, à défaut du droit, peut reposer la notion de disposition, il ne faut pas en exagérer la portée ; de plus, s'il s'agit de circonstances de fait, ne conviendrait-il pas alors d'admettre la preuve contraire ? Il arrive souvent aussi que la femme détient la totalité des revenus du ménage.

D'autre part, si le père a la jouissance des biens de ses enfants mineurs de moins de 18 ans, qui n'ont d'ailleurs en général pas de fortune, le chef de la famille ne dispose pas des revenus des autres personnes qui la constituent. Pourquoi, dans ces conditions, faire appel à la notion de disposition s'il est constaté que, en réalité, l'imposition unique est principalement la conséquence de la volonté du contribuable ?

Il semble que la solution se trouve dans la combinaison du principe de la disposition avec celui de l'imposition familiale.

L'évolution de la conception de la justice fiscale a conduit le législateur à substituer, pour l'établissement de l'impôt, le groupement familial à l'individu ; « la capacité possédée par un individu de pourvoir à son entretien personnel et à celui de sa famille se constate dans son revenu : de même on reconnaît que le critérium de sa capacité de venir en aide à l'Etat doit être cherché dans ce même revenu »¹. La justice fiscale exige que, s'ils jouissent de revenus égaux, l'homme marié soit moins imposé que le célibataire, que le père de famille ou celui qui vient en aide à ses parents âgés et privés de ressources soit moins imposé que le ménage sans enfant. D'une part, en effet, la charge des impôts indirects, dont le poids retombe, en définitive sur le consommateur, est plus lourde pour le chef du foyer ; d'autre part, le revenu de celui-ci est, en partie, affecté à une destination obligatoire, l'entretien de la famille ; enfin, avec un même revenu,

1. R.A. Seligman, *Essais sur l'impôt*, t. 1, p. 23.

une personne seule peut satisfaire des besoins plus nombreux. Aussi l'impôt sur le revenu doit-il favoriser la famille par des abattements à la base ou des réductions pratiquées sur le montant des cotisations individuelles. Mais, à cet égard, comme en ce qui concerne l'application du principe de la progressivité¹, la justice fiscale peut être seulement réalisée par un impôt assis sur le revenu global de l'assujetti. De plus, le chef de la famille, étant censé supporter les charges d'entretien de tous les membres qui la composent, doit être aussi réputé bénéficiaire des revenus dont ils peuvent avoir la jouissance. Aussi la loi du 15 juillet 1914 avait-elle posé le principe qui a été reproduit dans l'article 106 précité du Code général des impôts directs. Il est à remarquer d'ailleurs, que la même réforme a été accomplie en Allemagne par la loi du 10 août 1925, art. 22 ; en Belgique, par un arrêté du 7 mars 1924, art. 29 ; en Italie par un décret du 30 décembre 1923, art. 2 ; au Japon, par une loi du 1920 ; dans le Grand duché de Hesse, par une loi du 5 juillet 1884, art. 5, enfin, l'imposition par foyer est encore appliquée en Angleterre, aux Etats-Unis, aux Pays-Bas, en Serbie, au Luxembourg.

Cette conception de l'imposition familiale ne doit pas être perdue de vue en ce qui concerne notamment l'étude de l'établissement de l'impôt général. Il n'est peut-être pas téméraire d'estimer que, lorsque le législateur s'est occupé du revenu dont dispose chaque contribuable, il n'a pas pensé que, dans certaines hypothèses, celui-ci pourrait être soumis à l'impôt à raison de revenu dont la loi lui refuse la disposition ; telle est pourtant, par exemple, la situation du mari à l'égard de la femme séparée de biens. Mais quoi qu'il en soit, les articles 106 et 109 du Code général des impôts directs s'accordent parfaitement si l'on considère que le véritable contribuable visé par l'article 106 est, ainsi que nous venons de le voir, le groupement familial. C'est la famille qui dispose du revenu net, annuel, base de l'impôt général. Sans doute, le Conseil d'Etat a pu énoncer que « le mari a seul la qualité de contribuable »², mais il ne s'agis-

1. *Supra*, n° 57.

2. 29 avril 1926 (S., 1927.3.30).

sait, en l'espèce, que de déterminer le redevable de l'impôt et non la personne même du contribuable. Les revenus de la famille, réunis en une seule masse, sont cotisés au nom de l'un des membres du groupe que l'article 106 appelle chef de famille. C'est par rapport à celui-ci que sont définis le domicile, les liens de parenté et d'alliance, la quotité des abattements et des réductions, éléments indispensables à l'établissement de l'impôt.

La conclusion est, en définitive, que le chef de famille dispose, par personnes interposées, des revenus à raison desquels il est assujetti à l'impôt. Il ne faudrait pas croire cependant que nous reprenions à notre compte la théorie du « contribuable latent ». Dans notre conception, le chef de famille joue bien le rôle d'intermédiaire chargé d'acquitter l'impôt pour le compte des autres membres de la famille ; mais ceux-ci ne sont pas des contribuables ; leurs revenus sont confondus mais non leurs impositions ; le contribuable est celui qui contribue au paiement de l'impôt ; dans cette acception, l'individu dont le revenu est inférieur au minimum d'imposition peut-il être considéré comme un contribuable ? Evidemment non ; il n'est donc pas, non plus, un contribuable latent ; nous disons cependant que son revenu doit être imposé au nom du chef de famille parce que, si faible soit-il, la famille en a disposé.

D'autre part, le décès du contribuable n'est pas sans influence sur la situation fiscale de la famille. Sans doute, il sera toujours établi une imposition unique, sauf volonté contraire manifestée par les participants, mais le groupement familial n'est plus le même ; la loi prend seulement la famille en considération pour déterminer le montant du revenu net imposable ; par contre, pour l'établissement de l'impôt elle tient compte de la personne de l'assujetti ; par suite le décès de celui-ci fait solution de continuité : c'est pour cela que, dans ce cas, conformément aux dispositions de l'article 134 du Code général des impôts directs une imposition spéciale est immédiatement mise en recouvrement¹. Le chef de famille est, de même, seul tenu au paye-

1. Pour les règles d'établissement de cette imposition, voir *infra*, n° 84.

ment de l'impôt et un texte exprès a été nécessaire pour entraîner la responsabilité solidaire de la femme séparée de biens et vivant avec son mari ¹.

Qui possède la qualité de chef de famille ?

L'Administration estime que « la qualité de chef de famille n'appartient pas nécessairement à celui des membres de la famille qui peut la revendiquer en droit civil, eu égard aux seuls rapports de parenté unissant les personnes qui vivent au même foyer ; elle doit être attribuée à celui qui assume, en fait, la direction de la communauté, et le cas se présentera fréquemment d'un contribuable qui, bien que vivant avec ses ascendants, apparaîtra sans aucun doute comme étant le chef de famille au point de vue fiscal » ².

Mais une interprétation aussi libérale ne paraît pas applicable en ce qui concerne les époux. L'article 106 du Code général des impôts directs prévoit, en effet, que le chef de famille est imposable en raison des revenus de sa femme ; il s'ensuit que « pendant le mariage, le mari a seul la qualité de contribuable » ³. Il en est ainsi, même si le mari est interdit, par exemple, et l'on peut seulement admettre que, dans cette hypothèse, la femme a le droit, si elle est tutrice, de souscrire la déclaration des revenus communs ⁴. Cette solution qui se trouve actuellement en désaccord avec les dispositions de la loi du 18 février 1938 relative à la capacité civile de la femme mariée ne peut cependant être modifiée en présence des termes de l'article 106 précité.

82. — *De la faculté de demander des impositions distinctes.*

L'imposition par foyer a été prévue pour tenir compte de la situation de famille à laquelle certains avantages devaient

1. Code général des impôts directs, article 392.

2. Instruction du 31 janvier 1928, art. 276, 2^e alinéa ; Circulaire du 28 décembre 1934, n° 2080 p. 181.

3. Cons. d'Et., 29 avril 1936, précité.

4. D'après M. Bocquet, la femme serait alors personnellement imposable (*Op. cit.*, t. V, p. 27-28). D'autre part, le ministre des Finances a répondu à M. Franklin-Bouillon, député (*J.O.*, 18 mars 1937, Déb. Ch., p. 876, n° 11040) que la qualité de chef de famille peut être attribuée à la femme si le mari est dans l'incapacité par suite de son âge, de maladie ou d'infirmité, d'assumer le rôle de chef de la communauté conjugale.

être réservés. S'agissant d'un régime de faveur, il fallait cependant que le contribuable puisse être imposé dans les mêmes conditions que les autres assujettis lorsque l'application de ce procédé lui serait ou lui paraîtrait profitable.

C'est pourquoi, l'imposition exclusive du chef de famille n'est pas une règle absolue et le contribuable peut réclamer des impositions distinctes « pour sa femme lorsqu'elle est séparée de biens et ne vit pas avec lui ; pour ses enfants ou autres membres de la famille, sauf son conjoint lorsqu'ils tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante de celle du chef de famille »¹.

Les conditions auxquelles la loi subordonne l'établissement de plusieurs impositions sont différentes à l'égard de chaque groupe de personnes visé par ce texte. Si les membres de la famille, autres que le conjoint peuvent être considérés comme des contribuables distincts lorsqu'ils possèdent des ressources personnelles et alors même qu'ils n'auraient pas quitté le foyer, la femme, quel que soit le montant de ses revenus, ne peut être nominativement imposée que si elle est séparée de biens et ne vit pas avec son mari.

En ce qui concerne spécialement les époux, il faut donc, en premier lieu, que la communauté d'habitation soit rompue. Il n'est pas nécessaire, par contre, que cette rupture soit la conséquence d'un jugement de séparation de corps ou d'une ordonnance du président du tribunal autorisant la femme à avoir une résidence séparée ; elle peut provenir, eu égard aux termes dont s'est servi le législateur, de la simple volonté des parties qui ont abandonné la vie commune. Toutefois, la dualité d'habitation ne doit pas être accidentelle, mais, au contraire, habituelle. Enfin, dans tous les cas où la femme ne vit pas avec son mari, par suite de circonstances de fait, il appartient à celui-ci de justifier de son droit à l'établissement de deux impositions.

Il faut encore que la femme soit séparée de biens, que la séparation ait été prononcée par la justice ou adoptée conventionnellement.

1. Code général des impôts directs, article 106, 2^e alinéa.

Les deux conditions ne sont pas indépendantes et doivent être simultanément remplies¹. « La règle, c'est l'établissement d'une imposition, je ne dis pas par famille, mais pour employer un mot de l'ancienne législation fiscale, par foyer. Par conséquent, si la femme, même séparée de biens, vit au foyer, on n'établira qu'une imposition unique pour le chef de famille. Si, au contraire, la femme, séparée de biens, ayant des biens distincts, vit à un foyer distinct, elle a le droit alors, puisqu'elle vit hors de la famille, de réclamer une imposition particulière, d'avoir sa côte à elle »². Dès lors que cette disposition est exceptionnelle, elle doit être appliquée strictement. Aussi le mari sera-t-il imposable à raison des revenus de sa femme, si les époux, séparés de corps cohabitent en fait ; au contraire, la femme commune en biens qui ne vit pas avec son mari, n'est pas personnellement imposable, même si tous ses revenus sont soumis au régime de la loi du 13 juillet 1907 ; sous le régime dotal, le mari ne pourrait non plus invoquer la circonstance que tous les revenus de sa femme seraient paraphernaux.

Contrairement à ces principes, le Conseil d'Etat a cependant jugé que le mari n'est pas imposable pour les revenus de sa femme non séparée de biens qui a abandonné le domicile conjugal en emportant tout ce qui lui appartenait³. Cette décision constitue une exacte application de la notion de disposition aussi bien que de la règle de l'imposition par foyer, mais elle n'en est pas moins en évidente contradiction avec la loi. Si l'on adopte le point de vue du Conseil d'Etat, faut-il en conclure que, malgré la perte qui en résulterait pour le Trésor, une imposition distincte ne peut être établie au nom de la femme ? Faut-il dire que, dans tous les cas où aucune imposition ne peut être établie au nom de la femme, les revenus de celle-ci ne doivent pas nécessairement être ajoutés à ceux du mari⁴ ? Nous ne le pensons pas et nous estimons que la femme doit alors être personnellement cotisée à raison des revenus dont elle dis-

1. Cons. d'Et., 17 décembre 1926 (*R.O.*, n° 5113).

2. Explications données au Sénat par M. Paul Doumer (1^{re} séance du 4 juillet 1914, *J.O.*, du 5, p. 1025-1026).

3. 6 mars 1925 (*Leb.*, p. 243, S., 1926.3.52).

4. Bocquet, *op. cit.*, t. V, p. 32.

pose, quel que soit le régime matrimonial »¹. Sans doute, pendant le mariage, le mari a seul la qualité de contribuable. Mais peut-on faire état de la disparition du foyer pour dispenser le mari du paiement de l'impôt et se prévaloir de son existence pour refuser de mettre la cotisation au nom de la femme ?

L'établissement d'imposition distincte devient seulement possible au moment où se réalise la deuxième des conditions susvisées. Il s'ensuit notamment que, pendant l'instance en séparation de biens principale, la femme peut être personnellement imposée ; le jugement remonte, quant à ses effets, au jour de la demande² et cette rétroactivité est opposable aux tiers comme aux époux ; au contraire, la jurisprudence admet que, dans le cas de séparation de biens accessoire à la séparation de corps, rien n'est modifié à l'égard des tiers, jusqu'au jour du jugement ; pendant l'instance, une imposition unique doit donc être établie au nom du mari. Il en est encore ainsi, dans tous les cas, lorsque le jugement a été frappé d'appel, celui-ci ayant, conformément à l'article 248 du Code civil, un effet suspensif.

Quoi qu'il en soit, les revenus de l'année au cours de laquelle se produit la coexistence des deux conditions des impositions distinctes, sont ainsi répartis : le mari est imposable, outre ses revenus propres, à raison de ceux de sa femme afférents à la période comprise entre le 1^{er} janvier et la date de la réalisation de la deuxième condition ; la femme pour ses revenus personnels perçus entre la même date et le 1^{er} janvier suivant.

Il résulte enfin des dispositions de l'article 106 précité que l'imposition par foyer est la règle et que l'imposition distincte constitue une exception. Aussi le bénéfice de celle-ci doit-il être demandé par l'intéressé et ne peut-il être accordé d'office par l'Administration alors même, par exemple, que la femme serait séparée de biens et ne vivrait plus avec son mari³. Le chef de famille paraît avoir seul qualité pour présenter la demande, puisqu'il a seul la

1. Instruction administrative du 31 janvier 1928, n° 277, note 1.

2. Code civil, article 1445, 2^e alinéa.

3. En sens contraire, Bocquet, *op. cit.*, t. V, p. 34.

qualité de contribuable au regard de l'impôt général. D'autre part, la demande doit être produite en même temps que la déclaration prévue par l'article 119 du Code général des impôts directs et il ne semble pas que l'établissement d'impositions distinctes, mesure d'exception, puisse être accordé sur réclamation après la mise en recouvrement du rôle¹. Le Conseil d'Etat paraît avoir adopté ce point de vue puisqu'il a décidé que, lorsqu'un contribuable entend que des impositions distinctes soient établies au nom de ceux de ses enfants et des autres membres de la famille habitant avec lui, il est tenu d'en faire la demande dans sa déclaration et d'y désigner nommément les personnes pour lesquelles il réclame des impositions distinctes².

Section II

De l'application du principe général en ce qui concerne l'année de la célébration du mariage

83. — Diverses solutions ont été successivement apportées au problème de l'application du principe général de l'imposition par foyer aux revenus des époux pendant l'année de la célébration du mariage.

L'Administration avait, en premier lieu, prétendu que le mari était imposable à raison de tous les revenus dont la femme avait eu la disposition, au cours de ladite année, y compris ceux relatifs à la période du 1^{er} janvier à la date de la célébration³. Cette solution, rigoureuse pour le contribuable paraissait basée sur une interprétation stricte et trop littérale de l'imposition par foyer ; celui-ci, existant au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, devait produire ses effets à l'égard de la totalité des revenus de l'année antérieure.

Cette manière de voir n'a pas été partagée par le Conseil

1. En ce sens : René Vierende, *op. cit.*, p. 58 et suiv. ; *Contra* : Bocquet, *op. cit.*, t. V, p. 36 et Allix et Lecercel, *op. cit.*, t. II, p. 119.

2. 25 juillet 1924 (*Dup.*, 1925, p. 242 ; *R.O.*, n° 4945).

3. Rép. min. Fin. à M. P. Bernier, député (*J.O.*, 13 mars 1925, Déb. Ch., p. 1607, n° 2866).

d'Etat qui a estimé que « les revenus de la femme qui se marie au cours de l'année pendant laquelle les revenus sont décomptés pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu ne peuvent, en ce qui concerne la période comprise entre le 1^{er} janvier de ladite année et la date de son mariage, être ajoutés à ceux de son mari, ainsi qu'il est prescrit à l'article 8 de la loi du 25 juillet 1914, qu'autant que ces revenus de la femme, pendant tout ou partie de l'année envisagée auraient eu le caractère de revenus imposables et justifié l'assujettissement de ladite femme à l'impôt général sur le revenu dans les conditions prévues pour tous les contribuables. Aucun texte de loi n'autorise, dans le cas contraire, pour le calcul de l'impôt du chef de famille, à tenir compte, à partir du 1^{er} janvier et jusqu'à la date du mariage, de revenus qui, aux mains de la femme n'auraient pu motiver l'imposition de celle-ci et qui n'ont jamais été à la disposition du mari »¹.

Cette thèse était cependant en désaccord, aussi bien avec le principe de l'imposition par foyer, qui ne saurait dépendre uniquement de l'importance de la matière imposable, qu'avec la notion de disposition, le mari étant, en certains cas, cotisé à raison de revenus perçus avant la constitution du foyer. Au point de vue pratique les époux pouvaient ainsi bénéficier d'un abattement maximum égal au double du minimum exonéré.

Aussi un revirement ne tarda-t-il pas à se produire et par un arrêt du 17 juillet 1931, le Conseil d'Etat a décidé « qu'il résulte des dispositions combinées des articles 8 et 10 de la loi du 15 juillet 1914 que si tout chef de famille est passible de l'impôt général sur le revenu à raison tant de ses revenus personnels que de ceux de sa femme, il ne peut être taxé que d'après le revenu annuel dont il a disposé pendant l'année précédant celle de l'imposition; que le sieur X... s'est marié le 29 décembre 1923; qu'ainsi il n'a disposé au sens de l'article 10 de la loi, que pendant trois

1. 31 mars 1925 (*R.O.*, n° 5024; *R.I.*, article 1613; *Dup.*, 1925, p. 374); dans le même sens, Cons. d'Et., 17 déc. 1926 (*R.O.*, n° 5113); 21 nov. 1930 (*R.I.*, n° 3104).

jours des revenus perçus au cours de l'année 1923 par la dame X... »¹.

Cet arrêt ne s'expose plus aux critiques suscitées par la jurisprudence antérieure et se conforme, en outre, aux règles du droit civil qui n'attribuent au mariage aucun effet rétroactif.

Mais les revenus dont la femme avait disposé entre le 1^{er} janvier et la date du mariage échappaient ainsi à l'impôt et cette conséquence était, évidemment, particulièrement avantageuse pour les époux.

Il semble toutefois qu'ils auraient pu être cotisés au nom de la femme.

On a pu reprocher à ce système qui avait, d'ailleurs, été adopté par le Conseil de préfecture de la Seine², de violer l'article 2 de la loi du 15 juillet 1914 précité aussi bien que le principe de la personnalité de l'impôt. « D'une part, l'article 8 fait obstacle à ce qu'une femme mariée qui ne réunit pas la double condition d'être séparée de biens et d'avoir une résidence distincte soit personnellement imposée à l'impôt général sur le revenu. D'autre part, le principe de l'annualité de l'impôt, tel qu'il est consacré, aussi bien pour les impôts cédulaires que pour l'impôt général sur le revenu, fait obstacle à ce qu'une imposition porte sur une période inférieure à douze mois »³. Mais, ainsi que l'a reconnu le Conseil d'Etat par l'arrêt précité du 17 juillet 1931, l'article 8 concerne uniquement les revenus perçus pendant le mariage; or, avant la célébration de celui-ci, la femme a eu la disposition de revenus auxquels l'article 8 est, par suite, inapplicable. Sans doute la femme est mariée au moment de la mise en recouvrement du rôle, mais cette circonstance ne doit pas préjudicier aux droits du Trésor. D'ailleurs, aucune disposition légale ne s'oppose à ce qu'une

1. *R.I.*, article 3379; *Gaz. Pal.*, 17 novembre 1931; la doctrine de cette décision a été confirmée par un arrêt de la section spéciale du contentieux du Conseil d'Etat rendu le 12 juillet 1932 (*R.O.*, n° 5830; *R.I.*, article 3757; *S.*, 1932.3.73; *Gaz. Pal.*, 11 octobre 1932, *Dup.*, 1932. p. 522).

2. Arrêté du 31 janvier 1923, annulé par un arrêt du Cons. d'Et., du 31 mars 1925 (*S.*, 1926.3.50).

3. Note signée P. de F.R. sous Cons. d'Et., 12 juillet 1932 (*S.*, 1932.3.73).

insuffisance de taxation au titre d'une année antérieure à celle du mariage soit réparée par voie de rôle supplémentaire après la célébration. Pourquoi l'année du mariage ferait-elle exception ? D'autre part, le principe de l'annualité de l'impôt paraît avoir seulement quelque utilité, au point de vue pratique, pour répartir dans le cadre de périodes successives de même durée, l'année civile, des revenus ou bénéfices dont la production est ininterrompue et il a été prévu, par ailleurs, qu'en principe, le contribuable doit, pour être imposable, exister au 1^{er} janvier. Toutefois, à l'hypothèse du décès ne doivent pas être assimilées celles où, pour toute autre raison, la continuité du revenu cesse en cours d'année. C'est ainsi, par exemple, que doivent être soumis à l'impôt, au titre de l'année suivante, le traitement du fonctionnaire admis, le 30 juin, à faire valoir ses droits à la retraite ou les revenus de l'avocat dont la radiation du tableau de l'Ordre est intervenue à la même époque. La femme dont on ne saurait confondre le mariage et le décès paraît donc pouvoir être cotisée dans les mêmes conditions.

Quoiqu'il en soit et afin d'éviter que des revenus puissent être soustraits à toute taxation, le Code général des impôts directs a décidé que « la femme mariée est personnellement imposable pour les revenus dont elle a disposé pendant l'année de son mariage, jusqu'à la date de celui-ci »¹.

Section III

De l'application du principe général en ce qui concerne l'année de la dissolution du mariage ou de la séparation de corps.

84. — *De la dissolution du mariage par le décès de l'un des époux.*

Un problème voisin de celui que nous avons essayé de résoudre s'est posé au sujet de l'année du décès de l'un des époux ou du divorce.

1. Article 106, 3^e alinéa.

Dans le premier cas, avant qu'une solution légale lui eut été apportée par la loi du 31 mars 1932, les données de ce problème étaient les suivantes, lorsque, hypothèse qui s'est présentée en premier lieu, le régime matrimonial était celui de la communauté.

La femme survivante devait-elle être cotisée, au titre de l'année suivante, d'après ses revenus personnels afférents à la période comprise entre le décès du mari et le 31 décembre ou convenait-il d'ajouter à ceux-ci, sa part des revenus communs dont les époux avaient joui du 1^{er} janvier à la fin du mariage ?

Le mari devait-il, après le décès de sa femme, être assujéti à l'impôt sur ses revenus personnels et la totalité des revenus communs de l'année du décès ou seulement à raison de la part à laquelle il était en droit de prétendre conformément à la loi ou au contrat de mariage ?

Avant d'exposer les réponses qui ont successivement été faites à ces questions, remarquons qu'elles étaient dénuées d'intérêt lorsque le décès du mari ne faisait pas acquérir à la femme la qualité de chef de famille ou que, séparée de biens et ne vivant pas avec son mari, la femme était soumise au régime de l'imposition distincte.

Le Conseil d'Etat avait admis que si, conformément à l'article 8 de la loi du 15 juillet 1914, aucune imposition distincte ne pouvait être établie au nom de la femme mariée, sauf lorsqu'elle était séparée de biens et ne vivait pas avec son mari, cette règle n'était applicable que lorsqu'il existait un chef de famille, c'est-à-dire au cours du mariage mais non après la dissolution de celui-ci, auquel cas la femme était imposable pour ses revenus quelle qu'en fût la provenance, dans les mêmes conditions que les autres contribuables. A cet égard une femme devenue veuve en cours d'année doit, par application des articles 883, 1401 et 1476 du Code civil, être considérée comme propriétaire, à compter du jour de leur entrée dans la masse commune, de sa part dans les revenus dont a disposé la communauté d'acquêts ayant existé entre elle et son mari ¹.

1. 31 mars 1925 (D.P., 1925.3.57, note M. Geny, S., 1926.3.50, note M. Trobas, R.I., article 1789, note de M. Neuburger, R.O., n° 5025).

S'appuyant sur cette décision qu'elle avait d'ailleurs provoquée et sur le principe de l'annualité de l'impôt, l'Administration, dans l'Instruction du 31 janvier 1928, exposait ainsi sa manière de voir :

« En tout état de cause, le chef de famille n'est imposable, en sus de ses propres revenus, qu'à raison de ceux des personnes dont la famille se compose au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

De la combinaison de ce principe avec celui de l'imposition des revenus de l'année précédente, il résulte que, dans le cas de décès de la femme survenu dans l'année antérieure à celle de la taxation, le mari n'est pas soumis à l'impôt pour les revenus dont la femme a joui personnellement au cours de l'année de son décès.

Inversement lorsque la femme devient le chef de la famille par suite du décès du mari elle n'est pas imposable à raison des revenus dont le mari a joui pendant l'année de son décès ».

Pour l'application de ces principes aux divers régimes matrimoniaux, les revenus dont chaque époux avait la jouissance étaient, au surplus, suivant la même Instruction déterminés d'après les règles du droit civil.

Cette jurisprudence fut, avec juste raison, unanimement critiquée. Tout d'abord, l'article 883 du Code civil, relatif à l'effet déclaratif du partage, paraissait avoir été inexactement appliqué à des revenus réalisés avant l'ouverture de la liquidation. Par ailleurs, si, contrairement à la théorie généralement admise par le Conseil d'Etat, la femme pouvait être cotisée à raison de revenus dont elle n'avait pas disposé, le mari n'était pas imposable sur des revenus qui comme ceux de la communauté, lui appartenaient juridiquement. Enfin, cette solution reposait encore, et c'est peut-être le reproche le plus grave qu'il soit possible de formuler, sur une erreur de droit : dans l'hypothèse où la femme recueille dans la succession une partie des revenus communs afférents à l'année du décès du mari, ceux-ci sont confondus avec les autres biens successoraux et lui sont attribués à titre de capital ; la femme ne peut donc être soumise, du fait de leur perception, à l'impôt général sur le revenu.

Aussi le Conseil d'Etat refusa-t-il d'approuver les conclusions de l'Administration tendant à étendre la solution de l'arrêt susvisé au cas de prédécès de la femme et, par une décision du 26 mars 1931, il a décidé que, dans cette hypothèse, le mari est imposable au titre de l'année suivante, sur tous les revenus dont il a disposé et notamment sur les revenus de la communauté, dont il a eu la disposition jusqu'au jour du décès de sa femme et de la liquidation du régime matrimonial¹.

Cette dernière décision a été indirectement confirmée par l'article 14 de la loi du 31 mars 1932 (actuellement, art. 134 du Code général des impôts directs), qui, dans le but d'organiser le rendement de l'impôt et d'éviter que, en vertu du principe de l'annualité certains revenus échappent à toute taxation, a prévu que « les revenus dont le contribuable a disposé pendant l'année de son décès et les bénéfices industriels et commerciaux qu'il a réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé sont imposés d'après les règles applicables au premier jour de l'année financière en cours à la date du décès ».

En portant cette disposition à la connaissance de ses agents, l'Administration a fait connaître que, réserve faite du cas où des impositions distinctes auraient été régulièrement demandées, « conformément à la règle posée par l'article 73 des lois codifiées (par le décret du 15 oct. 1926, actuellement, art. 106 du Code général des impôts directs), l'imposition portera, en cas de décès du chef de famille, tant sur ses revenus personnels que sur ceux réalisés jusqu'à la date de son décès, par sa femme et les autres membres de la famille qui habitaient avec lui. Si la femme prédécède, comme elle n'était pas personnellement imposable, sauf le cas de séparation de biens et d'habitation distincte, il s'ensuit que, hormis ce cas, la nouvelle disposition ne trouvera pas d'application à son égard. Mais les revenus réalisés par la femme, pendant l'année de son décès entreront dans la base de l'impôt dû au titre de l'année suivante par le mari survivant. Il va de soi que les bénéfices

1. 26 mars 1931 (*R.O.*, n° 5588 ; *R.I.*, art. 3379 ; *Gaz. Pal.*, 16.6.31).

ou revenus réalisés par la femme jusqu'au jour du décès du mari et imposés au nom de ce dernier en conformité du nouveau texte légal ne sont pas compris dans les bases de l'impôt dû par la veuve au titre de l'année suivante »¹.

Si aucune cotisation n'a été établie à la suite du décès du mari parce que les revenus dont il avait joui depuis le 1^{er} janvier étaient inférieurs au minimum d'exemption, la femme n'est tout de même imposable que sur les revenus dont elle a disposé après la dissolution du mariage. En effet, outre qu'exemption équivaut à paiement, la jurisprudence précitée du Conseil d'Etat ne prend pas en considération l'importance du revenu imposable.

85. — De la dissolution du mariage par le divorce et de la séparation de corps.

Si l'application du principe de l'imposition par foyer aux revenus de l'année du décès de l'un des époux ne présente plus actuellement de difficulté, il n'en est plus de même lorsque le ménage est rompu par le divorce ou qu'un jugement de séparation de corps relâche les liens unissant les conjoints.

Ni la loi, ni la jurisprudence n'ont fait connaître si et sur quels revenus le mari ou les deux époux doivent être imposés pendant la durée de l'instance. Mais les auteurs ont, à ce sujet, proposé diverses solutions.

Les uns prétendent que, au cours de l'instance, l'établissement de l'imposition unique se heurterait à des difficultés insurmontables du fait que les époux cessent la vie commune et ont des intérêts différents et que, chacun d'eux conservant pour lui les produits de son travail personnel, le mari peut ignorer ce que la femme a encaissé à ce titre². Par ailleurs, bien qu'il ne puisse être dépouillé de ses pouvoirs d'administration tant que dure le procès, le mari n'a pas la jouissance intégrale des revenus communs³. Il s'ensuit que les époux doivent être imposés distinctement⁴.

Mais certains invoquent « la rétroactivité qui s'attache,

1. Circulaire du 25 juillet 1932, n° 2059, p. 32.

2. Champion, étude, *Dup.*, 1933, p. 73.

3. Commentaire de G. Sindou, sous *R.I.*, article 3379.

4. Champion, *op. et loc. cit.*

pour les époux, au jugement de divorce » et estiment préférable de différer l'établissement des impositions jusqu'à la date du jugement après laquelle l'Administration pourrait assigner rétroactivement à chacun des époux des cotisations séparées¹.

Enfin, pour d'autres encore qui considèrent spécialement l'année suivant celle au cours de laquelle a été prononcé le jugement, « le mari, imposable au 1^{er} janvier, doit l'être sur tous les revenus dont il a disposé au cours de l'année précédente ; ces revenus ne sont pas seulement ses revenus personnels, ce sont aussi ceux de sa femme pendant toute la période qu'a duré le mariage »².

Cette thèse à laquelle doit être ajouté en manière de corollaire que pendant l'instance le mari est seul imposable à raison des revenus des époux, paraît être la plus conforme à la règle fiscale et aux principes du droit civil. En effet, remarque étant faite préalablement que la difficulté pratique d'établir une cotisation ne saurait justifier que l'Administration déroge à la loi, le mari demeure, jusqu'au jugement, le chef du ménage ; sans doute pour la protection de son patrimoine, la femme peut être autorisée par le tribunal à effectuer certains actes provisoires, mais ceux-ci ne peuvent restreindre les droits d'administration que le mari exerce sur les biens communs et, en d'autres cas, sur les propres à la femme. Si, au surplus, le jugement produit ses effets entre époux à compter du jour de l'introduction de la demande, il résulte de l'article 252 du Code civil que la rétroactivité n'est pas opposable aux tiers dont, notamment, l'Administration fait partie. Il s'ensuit que le mariage étant, sauf à l'égard des conjoints, dissous par la transcription de la décision du tribunal seulement, l'article 106 du Code général des impôts directs doit être appliqué pendant l'instance et le mari, chef de famille, est seul contribuable. Aussi bien, dans l'hypothèse où le divorce ne serait pas prononcé, la femme aurait été soumise, contrairement à la loi, à l'impôt général pendant le mariage. Si l'Administra-

1. G. Sindou, *Op. et loc. cit.*

2. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, t. II, p. 117.

tion n'invoquait pas la qualité que lui confère la loi civile et différerait jusqu'à la terminaison du procès la perception de l'impôt, la créance du Trésor se trouverait fréquemment compromise, l'article 139 du même Code limitant la possibilité de reprise des droits omis aux trois années suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Par ailleurs, en l'absence d'un texte analogue à l'article 14 de la loi du 31 mars 1932 relatif au cas de décès de l'un des époux, et conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat affirmée par l'arrêt précité du 26 mars 1931, et par celui du 2 décembre 1932¹, la femme est imposable au titre de l'année suivant celle du jugement, d'après les revenus dont elle a disposé depuis la date de celui-ci, le mari à raison de tous les autres revenus et notamment de ceux dont la femme a joui avant la rupture du mariage.

L'assujettissement de la femme à l'impôt général sur le revenu pendant l'instance en séparation de corps dont le but ne peut être la dissolution du mariage, est absolument interdite par le texte de l'article 106 du Code général. Après le jugement qui entraîne obligatoirement la séparation de biens, des impositions distinctes peuvent être établies, mais doivent, ainsi que nous l'avons vu, être demandées par le mari.

86. — *Du revenu imposable des personnes non domiciliées en France.*

Dans un but d'égalité fiscale et pour éviter que certains revenus échappent à l'impôt, le législateur ne s'est pas borné à taxer les contribuables dont le domicile réel est fixé en France et a essayé d'atteindre les Français ou étrangers qui, vivant hors de notre pays, possèdent néanmoins des biens ou perçoivent des revenus à l'intérieur de nos frontières. L'article 105 du Code général des impôts directs, reprenant les termes de l'article 6 de la loi du 15 juillet 1914, décide, en conséquence, que l'impôt général sur le revenu est dû par toutes les personnes ayant en France une résidence habituelle.

1. R.O., 5926 ; R.I., article 3826 ; Gaz. Pal., 3.1.33.

Pour respecter cependant le principe de la territorialité de l'impôt et désigner le lieu où doit être établie la cotisation, la qualité de contribuable est déterminée par la résidence habituelle. La question se pose, dès lors, de savoir quel est, en l'espèce, le sens de cette locution. A cet égard, l'article 105 précité du Code général des impôts directs fait connaître que « sont considérées comme ayant en France une résidence habituelle : 1° les personnes qui y possèdent une habitation à leur disposition à titre de propriétaires, d'usufruitiers ou de locataires, lorsque, dans ce dernier cas, la location est conclue soit par convention unique, soit par conventions successives, pour une période continue d'au moins une année ; 2° les personnes, qui, sans disposer en France d'une habitation dans les conditions définies à l'alinéa précédent, ont néanmoins en France le lieu de leur séjour principal ».

Il en résulte que, pour les personnes constituant le premier groupe la condition de résidence habituelle exige la disposition d'une habitation avec une certaine continuité. De plus, l'examen de la jurisprudence permet de conclure que dispose en France d'une habitation l'individu qui a la possibilité matérielle et juridique de résider dans cette habitation alors même qu'en fait il ne s'y rendrait jamais. Le Conseil a par exemple jugé que le contribuable non domicilié en France et qui y possède, comme propriétaire, une résidence n'est pas imposable à l'impôt général si, en raison des circonstances, notamment de l'état de guerre, il s'est trouvé dans l'impossibilité absolue de disposer de cette résidence¹.

Cette possibilité matérielle et juridique de résider est réalisée, en vue de l'établissement de l'imposition par foyer, lorsque certains membres seulement de la famille disposent d'une habitation en France. D'après la jurisprudence doivent être considérées comme ayant dans notre pays une résidence habituelle, au sens de la législation relative à l'impôt général sur le revenu, les personnes qui, au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition peuvent disposer

1. 18 mai 1928 (S., 1929.3.12).

d'une habitation située en France, soit pour leur usage personnel, soit pour l'usage des membres de leur famille non susceptibles de faire l'objet d'une imposition distincte. En conséquence, un étranger, locataire d'un appartement situé en France est, bien qu'expulsé, assujetti à bon droit à l'impôt général comme ayant en France une résidence habituelle dès lors qu'étant marié il a pu disposer de cet appartement au profit de sa femme non imposable distinctement ¹.

Cette dernière décision confirme encore qu'en matière d'impôt général sur le revenu, le véritable contribuable est la famille. En l'espèce, le chef de celle-ci ne pouvait juridiquement résider en France puisqu'il était l'objet d'un arrêté d'expulsion, mais la famille n'en disposait pas moins d'une habitation qui la rendait imposable d'après les règles prévues par l'article 106 du Code général des impôts directs.

Le revenu imposable des contribuables de nationalité étrangère ayant en France, soit leur domicile, soit une ou plusieurs résidences et des contribuables de nationalité française n'ayant pas leur domicile réel en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences n'est pas évalué suivant les procédés en usage pour la généralité des assujettis. Il est égal à cinq fois la valeur locative de la ou des résidences qu'ils possèdent en France à moins que les revenus tirés par les intéressés et par les membres de leur famille de propriétés, exploitations ou professions sises ou exercées en France n'atteignent un chiffre plus élevé, auquel cas ce chiffre sert de base à l'impôt ².

L'imposition forfaitaire ainsi prévue obéit cependant aux principes que nous avons précédemment étudiés. Il va de soi que la cotisation du mari doit tenir compte de la valeur locative des habitations personnellement occupées par la femme. En ce qui concerne l'année du mariage, le mari doit être cotisé pour les revenus de sa femme à compter seulement de la date de la déclaration et une imposition distincte est, le cas échéant, susceptible d'être établie au nom de la femme en application du dernier alinéa de l'arti-

1. Cons. d'Et., 23 décembre 1927 (D.P., 1930.3.56, note Trotabas ; S., 1928.3.30) ; — 8 mars 1929 (D.P., 1930.3.65, note Trotabas).

2. Code général des impôts directs, article 114, 1^{er} alinéa.

cle 106 du Code général des impôts directs. De même, en cas de décès du mari, la veuve ne peut être assujettie à l'impôt général, au titre de l'année suivant le décès, d'après la valeur locative que la résidence comportait pour l'année entière, mais seulement entre la date du décès et le 31 décembre suivant¹. Enfin, l'instance en divorce ou en séparation de corps ne modifie nullement la situation fiscale des époux.

1. Cons. d'Et., 10 février 1936 (*R.O.*, n° 6372).

CHAPITRE III

DE LA DÉTERMINATION DU REVENU IMPOSABLE ET DES CHARGES A DÉDUIRE DU REVENU GLOBAL

87. — *De la pension alimentaire versée par un époux à l'autre et de la déduction des arrérages de rentes payés à titre obligatoire et gratuit.*

L'impôt général est établi sur le revenu net dont dispose le contribuable, c'est-à-dire compte tenu de certaines charges parmi lesquelles figurent notamment les arrérages de rentes payés par lui à titre obligatoire et gratuit¹.

Deux conditions sont mises à la déduction autorisée par la loi. Il faut que les arrérages soient payés à titre obligatoire ; l'obligation « peut résulter non seulement d'une décision judiciaire, mais de tout engagement librement consenti, à la condition que cet engagement découle d'un titre ou d'un ensemble de faits susceptibles de faire preuve ; dans la même catégorie rentrent aussi les pensions alimentaires dont le caractère obligatoire est affirmé par les dispositions du Code civil »². Il faut aussi que la rente soit constituée à titre gratuit ; « toute rente dont le paiement a pour contre-partie une obligation réciproque du créancier se trouve donc exclue des charges déductibles »³.

Lorsque, remplissant les deux conditions susvisées, les sommes versées sont distraites du revenu de celui qui les paye, elles sont, en principe, passibles entre les mains du bénéficiaire de l'impôt cédulaire sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères⁴ et de l'impôt général sur

1. Code général des impôts directs, art. 109-2°.

2. Instruction du 31 janvier 1928, p. 228-229.

3. Circulaire du 28 décembre 1934, n° 2080, p. 185.

4. Voir *supra*, n° 72.

le revenu. Mais si le contribuable prétend que les versements qu'il reçoit constituent de simples libéralités non imposables, il appartient à l'Administration de prouver que lesdits versements ont le caractère de pensions alimentaires¹.

Ces principes, cependant, ne peuvent être intégralement appliqués aux pensions alimentaires existant entre époux, à cause de la règle de l'imposition par foyer. A cet égard, il convient de distinguer suivant que les époux sont en instance de séparation de corps ou de divorce, ou que le jugement a été prononcé ; dans cette deuxième hypothèse, au surplus, la pension dont la femme est personnellement bénéficiaire ne doit pas être confondue avec les sommes qui lui sont versées pour l'entretien des enfants mineurs.

Nous avons vu que certains auteurs admettent que, pendant l'instance en divorce ou en séparation de corps, les époux doivent faire l'objet d'impositions distinctes ; ils en concluent logiquement que la femme est imposable, quel que soit le régime matrimonial, sur la somme qui lui est versée à titre de pension alimentaire ; celle-ci « constitue une avance faite par le mari sur les revenus dont il devra compte à la femme lorsque le jugement aura été prononcé » mais « se rattache également à l'obligation d'aide et d'assistance qui découle du mariage tant que celui-ci n'est pas rompu »². Il semble cependant que la provision alimentaire présente en totalité ce dernier caractère et qu'elle constitue, en conséquence, pour le mari, un emploi du revenu ; d'autre part, nous avons admis que le mari est imposable à raison des revenus de sa femme et si, en certains cas, la provision est une avance faite sur ceux dont il jouit, cette circonstance n'est pas de nature à la faire considérer comme un revenu disponible entre les mains de la femme et comme une charge déductible à l'égard du mari.

Lorsque le jugement de séparation de corps est intervenu, il pourrait être soutenu que, le mariage n'étant pas dissous, la pension alimentaire prélevée sur les revenus du mari et ne constituant pas pour la femme un revenu personnel venant

1. Cons. d'Et., 22 janvier 1932 (*R.I.*, art. 3622).

2. Champion, *op. cit.*, p. 74. — Commentaire de G. Sindou sous *R.I.*, article 3379.

accroître les ressources du ménage¹, n'est pas imposable au nom de la femme; cette solution s'appuyerait sur le principe constant de droit civil que la séparation de corps laisse subsister entre les époux les devoirs de secours et d'assistance; au surplus, « le chef de famille n'est pas fondé à déduire les rentes versées à un membre de sa famille dont l'imposition est comprise dans la sienne propre² ».

Mais en général usant de l'autorisation que lui donne l'article 106 du Code général des impôts directs le mari demande, en l'espèce, l'établissement d'une imposition distincte; il s'ensuit que la rente étant alors « payée à un tiers, c'est-à-dire à une personne dont les revenus ne sont pas cotisés, dans l'ensemble du revenu familial, au nom du chef de famille »³ est à retrancher du revenu du mari et à imposer au nom de la femme⁴.

La pension qu'une femme reçoit, en vertu d'une décision de justice, de son mari lorsque l'union conjugale a été rompue par le divorce, est d'une nature différente. Elle ne tire pas origine de l'obligation alimentaire qui ne survit pas au mariage, mais procède de l'article 1382 du Code civil, d'après lequel toute faute quelconque engage son auteur à réparer le dommage qui en résulte. Il s'ensuit qu'une telle pension doit être comprise dans la base de l'impôt général dû par la femme et déduite pour le calcul de la cotisation du mari⁵.

Enfin le mari peut encore verser diverses sommes à sa femme pour l'entretien de leurs enfants mineurs dont la garde est confiée à celle-ci. Ces versements ne représentent que l'acquittement des dépenses mises obligatoirement à la charge du mari par les articles 203 et suivants du Code civil. Prélevés sur une fraction de ses revenus dont ils constituent l'emploi, ils ne sauraient être considérés comme une charge. Qu'il paye la pension spontanément ou non, le père ne fait

1. Cons. d'Et., 11 juillet 1932 (*Lebon*, p. 711).

2. Bocquet, *op. cit.*, t. V, p. 165-166. Cons. d'Et., 21 mars 1938 (*Le Tableau fiscal et juridique*, 1938, p. 138).

3. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, t. II, p. 204.

4. En ce sens, Cons. d'Et., 16 novembre 1928 (*R.O.*, n° 5261; *R.I.*, art. 2926; *Dup.*, 1929, p. 104).

5. Cons. d'Et., 24 juillet 1929 (*R.O.*, n° 5386; *R.I.*, art. 2741; *S.*, 1930.3.26).

que s'exécuter d'une obligation légale lui incombant. Par ailleurs, en cas d'impositions séparées des conjoints ou des ex-conjoints à l'impôt général, lesdites sommes ne sauraient, eu égard à leur nature, faire l'objet d'une seconde imposition au nom de la femme, ni à titre de revenus personnels de celle-ci puisqu'elle n'en a pas la libre disposition, ni à titre de revenus personnels des enfants susceptibles d'être totalisés avec ceux de leur mère¹. Cette solution relative à des époux en instance de divorce a été étendue aux cas de séparation de corps² et de divorce³.

88. — De l'imposition des fruits du capital commun restés dans l'indivision pendant l'instance en séparation de corps ou en divorce ou après la dissolution du mariage.

Les principes qui précèdent sont-ils encore applicables et dans quelles conditions à l'imposition des fruits du capital commun restés dans l'indivision pendant l'instance en séparation de corps ou en divorce ou après la dissolution du mariage ?

Il n'est pas douteux que, d'après le droit civil, la nature des fruits n'est pas modifiée par le fait que leur perception est différée jusqu'après la fin du mariage ou la séparation de corps. Mais la règle de la disposition des revenus qui tend à devenir prépondérante en droit fiscal, exige que l'impôt soit établi au titre de l'année suivant celle au cours de laquelle le revenu est devenu disponible.

Dans une espèce où un contribuable marié sous le régime de la communauté réduite aux acquêts, avait perçu, postérieurement au décès de sa femme, des tantièmes qui lui étaient alloués, pour une période antérieure au décès, à titre de directeur d'une société anonyme, le Conseil d'Etat a décidé que ce contribuable devait être assujetti à l'impôt général, non pas d'après le montant total desdits revenus, mais seulement jusqu'à concurrence de la part correspon-

1. Cons. d'Et., 11 juillet 1936 (*R.O.*, n° 6512 ; *Gaz. Pal.*, 13 octobre et 22 novembre 1936) ; — dans le même sens Cons. d'Et. 24 juillet 1929 (*S.*, 1930.3.26) ; — 17 février 1934 (*S.*, 1934.3.95) ; — *Contra* : Cons. d'Et., 24 décembre 1926 (*S.*, 1927.3.15) ; — 9 janvier 1931 (*S.*, 1931.3.54 ; *R.O.*, n° 5542).

2. Cons. d'Et., 18 février 1937 (*R.O.*, 17° vol. p. 34 ; *S.*, 1937.3.54).

3. Cons. d'Et., 8 mars 1937 (*R.O.*, 17° vol., p. 153 ; *S.*, 1937.3.54 ; *D.H.*, 1937, p. 352).

dant à ses droits dans la communauté, le surplus grevé entre ses mains d'une créance au profit de la succession de sa femme n'étant pas à sa disposition au sens de l'article 109 du Code général des impôts directs ; d'autre part, la quote-part revenant aux héritiers de la femme ne peut être considérée comme un élément de leur revenu global car elle constitue pour eux une acquisition en capital¹. Le mari n'a disposé que de la moitié des tantièmes puisque, à l'époque de leur perception, il était déjà tenu d'en reverser l'autre partie aux héritiers de la femme décédée ; cependant les revenus de celle-ci ne pouvaient plus être cotisés au nom du mari conformément à l'article 106 du Code général des impôts directs qui s'applique seulement pendant le mariage ; enfin le principe de la disposition s'opposait à l'établissement d'une imposition rétroactive au titre de l'année du décès. Cette manière de procéder a pour effet, d'ailleurs, de soustraire à l'impôt certains revenus du ménage et d'ouvrir une nouvelle voie à la fraude.

Il semble, les raisons de décider étant identiques, que la même solution doive être prise en cas de séparation de corps ou de divorce.

Toutefois, par un arrêt, en date du 11 janvier 1937, concernant, d'après l'Administration, une femme séparée de corps et de biens, le Conseil d'Etat a jugé que les sommes qui, aux termes de l'acte de partage de la communauté, représentent des fruits du capital commun restés dans l'indivision au cours de l'instance en séparation, ont le caractère de revenus et la circonstance qu'elles auraient été attribuées à la femme sous forme de meubles meublants et d'immeubles ruraux n'est pas de nature à leur faire perdre ce caractère ; elles constituent, toutefois, pour la femme, un revenu de l'année au cours de laquelle elles ont été mises effectivement à sa disposition et il n'y a pas lieu, à cet égard, de tenir compte de la rétroactivité résultant de l'effet déclaratif du partage².

Cet arrêt qui nous paraît consacrer une erreur juridique, produit aussi des conséquences inacceptables au point de

1. Cons. d'Et., 25 avril 1937 (*R.O.*, 17^e vol. som. n° 4, p. 12).

2. *R.O.*, 17^e vol. p. 24.

vue fiscal. Ainsi que nous l'avons déjà indiqué et que l'a constaté l'arrêt précité du 26 avril 1937, à l'égard des héritiers, les biens attribués à la femme par le partage sont pour elle un capital. Il se peut que ce capital soit constitué par des revenus non consommés ; mais pendant le mariage, ceux-ci tombent dans la communauté qui appartient au mari et, au moment de la liquidation, la masse à partager ne comprend que des capitaux. Il s'ensuit que l'impôt général établi sur le lot attribué à la femme est, contrairement à la loi, assis sur un capital ¹. Enfin, pendant l'instance en séparation de corps, le mari est imposable à raison de tous les revenus du ménage et notamment des revenus communs. Si une partie de ceux-ci se trouve ultérieurement cotisée au nom de la femme, les mêmes revenus sont taxés deux fois et, remarque étant faite que le montant de la cotisation du mari diminue d'autant l'actif partageable, la femme supporte, en fait, une double charge fiscale.

En définitive, quelles que soient la cause de la liquidation du régime matrimonial et l'époque à laquelle les revenus communs ont été perçus, aucune part de ceux-ci ne peut être imposée entre les mains de la femme.

89. — De la conservation par la veuve de la part revenant à ses enfants majeurs dans les revenus de la succession de son mari.

Par contre, chacun des époux ou ses héritiers est personnellement imposable d'après ses droits dans les revenus que les biens à partager, restés dans l'indivision, produisent entre la date de la séparation de corps ou de la dissolution du mariage et celle de la liquidation.

Spécialement, la circonstance qu'une veuve qui a perçu la totalité des revenus provenant de la succession de son mari, n'aurait pas reversé à ses enfants majeurs leur quote-part dans lesdits revenus, n'est pas de nature à la rendre passible de l'impôt général pour le montant de cette quote-part : le fait même de l'obligation où elle pouvait se trouver, à tout instant, de la reverser à la demande de ses enfants

1. Allix et Lecerclé, *op. cit.*, t. II, p. 116 ; Durand et Bourrel, *op. cit.*, p. 340.

ne permet pas de considérer ladite quote-part comme un revenu dont elle eût pu disposer, au sens de l'article 109 du Code général des impôts directs¹. Et cette décision, qui invoque le principe de la disposition, est aussi conforme à la règle de l'effet déclaratif du partage posée par l'article 883 du Code civil.

90. — *Des intérêts des emplois et récompenses dus par la communauté aux époux et des récompenses et indemnités par eux dues à la communauté.*

Des revenus du ménage doivent être rapprochés les intérêts des emplois et récompenses dus par la communauté aux époux et des récompenses et indemnités dues par eux à la communauté, intérêts qui, d'après l'article 1473 du Code civil courent « de plein droit du jour de la dissolution de la communauté ».

En principe, il semble que l'existence des intérêts en cause dont le bénéficiaire supporte, en réalité, une partie en qualité de copropriétaire des biens communs, ne doit pas modifier la détermination du revenu imposable ; ils interviennent, en effet, dans la liquidation comme un élément de celle-ci et non comme un revenu produit par une fraction du capital.

Cependant, si la femme renonce à la communauté, les intérêts de ses reprises constituent une créance sur les biens communs dont le mari est devenu unique propriétaire. Dans cette hypothèse, les intérêts sont imposables au nom de la femme et doivent être comptés comme une charge déductible pour le calcul de la cotisation du mari, toutes compensations faites entre les reprises et récompenses qui interviennent du chef de la femme.

91. — *De la computation des impôts directs à déduire pour l'établissement de l'impôt général dû par un contribuable marié.*

Au nombre des charges déductibles se trouvent encore tous impôts directs et taxes assimilées acquittés par le contribuable ou se rapportant aux déclarations par lui

1. Cons. d'Et., 8 février 1937 (*R.O.*, 17^e vol. p. 94 ; *D.H.*, 1937, p. 338).

souscrites dans les délais légaux au cours de l'année précédente¹.

« Mais lorsqu'un impôt quelconque a été retranché dans l'évaluation du revenu cédulaire qu'il grève spécialement, il va de soi que le même impôt ne pourrait, sans double emploi, venir concurremment en déduction du revenu global constitué par la totalisation des revenus cédulaires »².

Il s'ensuit que les principaux impôts directs imputables sur le revenu global sont, outre l'impôt général lui-même, la contribution mobilière et l'impôt foncier, exception faite à l'égard de ce dernier, pour les propriétés dont le contribuable se réserve la jouissance ou qu'il exploite directement ou par métayer³.

Il importe, dès lors, de rechercher si et pour quels motifs l'un des impôts en cause peut être déduit, au titre de l'année suivant celle de la mise en recouvrement, du revenu global de l'époux qui n'en est pas débiteur.

Pendant le mariage, si le mari est cotisé en qualité de chef de famille, il peut considérer comme une charge l'impôt foncier dont sa femme est personnellement redevable, puisque le revenu des propriétés de celle-ci est compris dans la base d'imposition⁴. Par contre le paiement de la cote, aussi bien que la souscription de la déclaration incombe à la femme si une imposition distincte a été réclamée par elle ; il s'ensuit que l'impôt général qui lui est assigné n'est pas déductible du revenu global du mari. Il en est de même pour l'impôt foncier et pour la contribution mobilière assise sur la résidence séparée de la femme pendant l'instance en divorce ou en séparation de corps.

En ce qui concerne l'année qui suit celle au cours de laquelle a été célébré le mariage, une distinction doit être faite d'après le régime matrimonial adopté par les époux.

En cas de communauté légale ou réduite aux acquêts, l'impôt général dont la femme est personnellement rede-

1. Code général des impôts directs, art. 109-3°.

2. Instruction du 31 janvier 1928, p. 229.

3. Code général des impôts directs, article 111, 3° alinéa, modifié par un décret-loi du 30 octobre 1935.

4. Dans cette hypothèse, la femme n'est passible personnellement ni de l'impôt général sur le revenu, ni de la contribution mobilière.

vable par application de l'article 106, 3^e alinéa du Code général des impôts directs ne peut être soustrait pour le calcul de la cotisation du mari afférente à l'année suivante. Mise en recouvrement après le mariage, elle sera payée avec des biens communs, c'est-à-dire par le mari au sens de l'article 109-3^o du même Code. De plus, il s'agit d'une dette mobilière qui tombe en communauté parce que la femme en était grevée au jour de la célébration du mariage¹. Cette dette a date certaine antérieure au mariage par l'effet de la loi, parce que la créance d'impôt prend naissance à la date des faits auxquels elle se rattache et d'où elle découle. La contribution mobilière et l'impôt foncier sont déductibles dans les mêmes conditions, réserve faite de la récompense qui peut être due du chef de ce dernier².

Sous les autres régimes matrimoniaux, l'impôt général assigné à la femme à raison des revenus dont elle a disposé pendant l'année de son mariage jusqu'à la date de celui-ci n'est pas une charge que le mari doive supporter et son paiement incombe personnellement à la femme. Par contre, l'impôt foncier et la contribution mobilière dus par la femme sont établis pour l'année entière à raison des faits existant au 1^{er} janvier, alors que le mari est imposable sur la totalité des revenus du ménage depuis le jour du mariage ; il s'ensuit que lesdits impôts sont déductibles de son revenu, pour la part correspondant à la période comprise entre cette dernière date et la fin de l'année.

Enfin, l'impôt général établi au titre de l'année qui suit le jugement de séparation de corps ou de divorce ou au titre de l'année du décès du mari ne peut être déduit du revenu de la femme. Dans le premier cas, le mari est imposable pour la totalité des revenus du ménage jusqu'au jugement et déduira la cotisation dont il s'agit dans la déclaration qu'il souscrira l'année suivante. Dans le second cas, l'impôt mis en recouvrement, par application de l'article 114 du Code général des impôts directs constitue une charge grevant le patrimoine du défunt et n'est pas suscep-

1. Code civil, article 1409-1^o.

2. Code civil, article 1409-1^o, *in fine*.

tible d'être retranché des revenus de l'héritier pour l'établissement de l'impôt général sur le revenu dont celui-ci est passible¹. Mais l'impôt foncier et la contribution mobilière sont déductibles des revenus de la femme à compter du jour du décès pour la raison invoquée en ce qui concerne l'année du mariage.

1. Code général des impôts directs, article 135, 2^e alinéa.

CHAPITRE IV

DES DÉCLARATIONS

92. — *De la déclaration des revenus imposables et des éléments considérés comme caractéristiques du train de vie des contribuables.*

L'impôt général sur le revenu est établi d'après la déclaration que tous les contribuables sont tenus de souscrire et de renouveler chaque année de leur revenu global et de certains éléments considérés comme caractéristiques de leur train de vie¹.

La déclaration doit être faite par le contribuable qui, à l'égard de l'imposition par foyer, se trouve être le chef de famille. Il s'ensuit que ce dernier est tenu de faire état de tous les revenus de sa femme à quelque titre qu'elle les ait perçus. Sans doute, il est possible que le mari soit imposable sur les revenus de biens dont il peut ne pas connaître l'existence puisqu'il n'en dispose pas ; tels sont les revenus paraphernaux, ceux de la femme séparée de biens ou les produits qu'elle retire de son travail personnel. Mais, contrairement à l'opinion de certains auteurs², le soin de déclarer lesdits revenus incombe néanmoins au mari parce que le texte légal est général et vise le revenu global ; celui-ci comprend, en l'espèce, l'ensemble des revenus de tous les membres de la famille.

Il va de soi qu'en cas d'impositions distinctes il appartient à la femme de déclarer ses revenus personnels. La même obligation pèse encore sur elle en ce qui concerne les revenus dont elle a disposé pendant l'année de son mariage

1. Code général des impôts directs, articles 119 et 121.

2. Bocquet, *op. cit.*, t. V, p. 48.

jusqu'à la date de celui-ci, c'est-à-dire avant qu'elle ne soit soumise à un régime matrimonial.

Si le contribuable décède dans les deux ou trois premiers mois de l'année suivant le cas, l'Administration admet que « la déclaration peut être régulièrement souscrite, soit conjointement par les héritiers succédant à la personne du défunt, soit, le cas échéant, par le légataire universel »¹. Une solution identique paraît s'appliquer aux revenus de l'année du décès, revenus dont la déclaration incombe aux ayants-droit du défunt².

Enfin, conformément à l'article 141, 3^e alinéa, du Code général des impôts directs, la femme séparée de biens et vivant avec son mari, peut, afin de limiter sa responsabilité en matière de paiement de l'impôt produire une déclaration spéciale indiquant le montant des revenus dont elle a personnellement disposé³.

93. — *De la déclaration détaillée des avoirs à l'étranger.*

L'article 124 du Code général des impôts directs, modifié par l'article 1^{er} de la loi du 30 juillet 1936, dispose que « toute personne de nationalité française, domiciliée ou résidant habituellement en France, conservant à l'étranger des biens mobiliers ou immobiliers, ou encore possédant en France des créances sur l'étranger productives d'intérêts ou qui ne sont pas représentées par des valeurs mobilières détenues en France, ou encore ayant conclu des conventions quelconques lui assurant des participations, intérêts ou revenus à l'étranger, directement ou indirectement, doit fournir chaque année, dans le délai prévu à l'article 123, au contrôleur des contributions directes, une déclaration indiquant la valeur et la nature de ces biens, titres ou conventions et les revenus y rattachés ».

Rompant avec les articles qui le précèdent, ce texte ne fait pas appel à la notion de disposition des revenus mais à la possession des titres situés à l'étranger. L'Administration en a conclu que « la déclaration doit être faite par le pos-

1. Instruction générale du 31 janvier 1928, p. 246.

2. Code général des impôts directs, article 134, 3^e alinéa.

3. Voir *infra*, n° 114.

sesseur des avoirs à l'étranger, c'est-à-dire par la personne qui a légalement l'administration et la jouissance de ces avoirs.

En principe, le chef de famille souscrit la déclaration non seulement des biens lui appartenant en propre, mais encore des biens communs et des biens propres de la femme dont il a l'administration ainsi que de ceux de ses enfants mineurs non émancipés.

Lorsque le régime matrimonial des époux est celui de la séparation de biens, c'est à la femme qu'il appartient de souscrire la déclaration des biens qu'elle possède à l'étranger.

Il en est de même sous le régime dotal, en ce qui concerne les biens paraphernaux.

Au cas où le régime matrimonial des époux serait réglé par une loi étrangère, par exemple s'il s'agit d'une Française ayant épousé un étranger, la question de savoir qui devrait faire la déclaration devrait être résolue, d'après les caractères essentiels de ce régime, par analogie avec les solutions indiquées ci-dessus »¹.

La dualité de ces systèmes ne semble pas devoir être approuvée puisque la femme peut être tenue de déclarer les avoirs à l'étranger dont les revenus sont sujets à déclaration par le mari.

94. — Des majorations d'impôt pour défaut ou insuffisance de déclaration.

Si le contribuable ne déclare pas dans le délai légal son revenu global ou si la déclaration souscrite est insuffisante d'au moins un dixième, le montant de l'impôt est majoré suivant le cas de 25 ou de 400 pour cent ².

De même, la déclaration sciemment inexacte des avoirs à l'étranger est punie d'une amende égale à la valeur de l'avoir dissimulé ³.

Il s'agit de sanctions fiscales qui ne doivent pas être confondues avec les sanctions pénales que nous étudierons

1. Circulaire du 28 janvier 1937, n° 2107, p. 19.

2. Code général des impôts directs, article 130.

3. Code général des impôts directs, article 133, complété par l'article 1^{er} d'un décret-loi du 25 août 1937.

dans une autre partie de cet ouvrage¹. Sans doute les majorations de droits pour défaut ou inexactitude de déclaration ne sont pas déductibles du revenu imposable², mais les amendes en cause sont appliquées d'office par l'Administration, même après le décès du contribuable et elle peut en accorder remise ; elles ne sont pas majorées de décimes et sont réduites eu égard aux charges de famille ; tous ces caractères ne sauraient résulter d'une sanction pénale.

Il s'ensuit que lesdites amendes peuvent être infligées à la femme dans tous les cas où elle n'a pas souscrit une déclaration dont la production lui incombait.

Enfin le mari peut être pénalisé pour n'avoir pas ou insuffisamment déclaré les revenus dont sa femme a joui personnellement, si les époux sont séparés de biens, par exemple, ou les avoirs qu'elle possède à l'étranger et dont il a l'administration.

1. Voir *infra*, n^{os} 118 et 119.

2. Code général des impôts directs, article 109-3°.

TITRE II

DES IMPOTS INDIRECTS

CHAPITRE UNIQUE

DES IMPOTS INDIRECTS

95. — Sont indirects les impôts établis en vertu d'une opération qui participe de la nature de l'acte de gestion en ce qu'elle intervient à l'occasion d'actes ou de faits de la vie privée des assujettis et qui ressortit aux tribunaux judiciaires ; ils se distinguent principalement des impôts directs par l'absence de décision exécutoire destinée à produire vis-à-vis du contribuable un effet de droit exorbitant du droit commun¹.

Il s'ensuit que la classe des impôts indirects comprend les droits d'enregistrement et de timbre, les différents droits qui atteignent les valeurs mobilières, les contributions indirectes proprement dites et les droits de douane que nous allons successivement envisager au point de vue de la responsabilité maritale.

Mais il est nécessaire de faire une remarque préliminaire. Les impôts en cause ne se différencient pas seulement des impôts directs par leur nature ; ils font encore l'objet d'autres procédés techniques, notamment en ce qui concerne le paiement des droits. En tous cas, la créance du Trésor existe virtuellement à partir de la réalisation des faits ou revenus imposables ; mais si, en principe, les impôts

1. Voir *supra*, n° 11.

directs ne sont perçus que longtemps après cette réalisation, au contraire l'acquittement de l'impôt indirect doit être immédiat et, en général, effectué au comptant. L'article 123 du Code de l'enregistrement, par exemple, dispose que « les droits des actes et ceux des mutations par décès seront payés avant l'enregistrement aux taux et quotités réglés par la présente codification. Nul ne pourra en atténuer ni différer le paiement, sous le prétexte de contestation sur la quotité, ni pour quelque autre motif que ce soit, sauf à se pourvoir en restitution s'il y a lieu ». L'article 97 du Code des contributions indirectes prévoit aussi que les droits de licence dus par les débitants d'alcool « sont exigibles au moment où est souscrite la déclaration de profession ; pour les débitants déjà installés, ils sont payables d'avance les 1^{er} janvier et 1^{er} juillet de chaque année ». De même encore, l'article 92 du Code des douanes décide que « les droits sont payés comptant sans escompte à toutes les entrées et sorties du territoire sur les quantités constatées par la vérification et les marchandises ne peuvent être retirées des douanes ou bureaux qu'après le paiement desdits droits ».

Sans doute, il peut s'écouler un certain laps de temps entre le fait générateur et la perception de l'impôt soit parce qu'il s'agit d'un événement imprévisible et indépendant de la volonté du contribuable, comme le décès qui donne lieu aux droits de succession, soit parce que la loi a accordé un délai à l'assujetti ; mais dans ces hypothèses, le paiement n'en est pas moins effectué au comptant ; si un acte sous seings privés portant transmission de propriété ou d'usufruit de biens immeubles est soumis à l'enregistrement, il ne sera procédé à l'accomplissement de la formalité qu'après versement des droits. En matière d'impôts directs, d'impôt sur le revenu, par exemple, l'opération fiscale est moins rapide ; le rôle visant le revenu réalisé par un contribuable est mis en recouvrement pendant l'année suivante et n'entraîne pas l'exigibilité immédiate de la cotisation. De cette dualité de méthodes semble résulter que l'établissement et la perception de l'impôt indirect sont les plus simples.

Cette particularité jointe aux caractères inhérents à

l'impôt indirect qui notamment ne fait pas état, en principe, de la situation maritale ou familiale du contribuable nous permettra de restreindre les développements consacrés au deuxième titre de cet ouvrage et la discussion s'en trouvera allégée.

96. — De l'enregistrement et du timbre.

L'enregistrement qui peut être défini la transcription ou la mention d'un acte sur un registre public, désigne encore la taxe qui se perçoit à l'occasion de l'accomplissement de cette formalité ou sur les déclarations de certaines mutations verbales.

Sans qu'il soit utile de chercher des origines plus lointaines, les droits d'enregistrement ont incontestablement leur source dans les droits qui, avant la Révolution, atteignaient les actes et les mutations. Mais, ils ne procèdent pas uniquement des impôts royaux et ont emprunté quelques caractères aux droits féodaux. Ceux-ci, depuis le IX^e siècle, époque à laquelle les fiefs devinrent patrimoniaux et héréditaires, comprenaient les droits de lods et ventes ou quint et requint dus pour les mutations entre vifs et le droit de relief ou de rachat pour les mutations par décès ; perçus au profit d'un seigneur ils ne constituaient pas un impôt d'Etat. Parmi les impôts royaux, le droit de contrôle des actes peut être considéré comme le premier ancêtre de l'enregistrement. Créé, en ce qui concerne les notaires, par un édit d'Henri III en juin 1551, il ne devint d'ailleurs obligatoire à leur égard que par un édit de mars 1693 ; il fut étendu successivement aux actes des greffiers par des édits de 1627, 1704 et 1707, aux exploits par deux édits de 1654 et 1669 et aux actes sous seings privés par un édit du 24 octobre 1708. En principe, les droits étaient fixes à l'origine, mais une déclaration du 14 juillet 1699 soumit au droit proportionnel les actes notariés « où il y a des sommes désignées ». Puis une nouvelle déclaration du 29 septembre 1722 remania le tarif qui fut appliqué jusqu'en 1790.

Avec les autres institutions féodales, les droits féodaux disparurent sous la Révolution. Aux impôts royaux également supprimés, le droit d'enregistrement fut substitué

par la loi des 5-19 décembre 1790 et refondu dans la loi du 22 frimaire an VII. Cette loi qui « contient le résumé de la jurisprudence de plusieurs siècles et a toujours été regardée comme un modèle de science fiscale et de classification logique »¹ est encore fondamentale en la matière. Ses dispositions ont été cependant modifiées à plusieurs reprises. On peut citer, à titre d'exemple, la loi du 28 février 1872 qui soumet au droit proportionnel les mutations de propriété à titre onéreux de fonds de commerce ou de clientèles, la loi du 28 avril 1893 qui a converti le droit gradué, perçu notamment sur les actes de partage, en un droit proportionnel et autorisé la perception de droits simples supplémentaires en cas d'insuffisance, la loi du 27 juillet 1900 relative à la transformation en une taxe proportionnelle des droits sur les formalités hypothécaires, la loi du 31 décembre 1917, portant création de la taxe successorale, les lois des 29 juin 1918, 26 juin 1920 et 3 août 1926 procédant à des remaniements de tarifs, enfin le décret du 27 décembre 1934, codification de la législation antérieure.

Le timbre est un impôt sur les actes écrits. Louis XIV essaya vainement de le mettre en usage par un édit du 20 mars 1655. Quelques années plus tard, il fut cependant appliqué aux jugements et aux actes des notaires par une déclaration royale du 19 mars 1673 et un édit du 22 avril 1675. Une ordonnance du 11 juin 1680 modifia le tarif primitivement adopté, et le droit intermédiaire n'ayant pas supprimé l'impôt en cause, les principales dispositions de celle-ci passèrent dans la loi fondamentale du 13 brumaire an VII d'après laquelle la contribution du timbre est établie sur tous les papiers destinés aux actes civils et judiciaires et aux écritures qui peuvent être produites en justice et y faire foi.

Les droits d'enregistrement et les droits de timbre dont la dualité s'explique historiquement ne sont pas, d'après certains auteurs², différents dans leur nature et, perçus les uns et les autres à raison des actes, leur cumul aboutit

1. Maguéro, *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*, V^e Enregistrement, n^o 8.

2. Albert Wahl, *op. cit.*, t. I, p. 21.

à taxer deux fois la même convention. Mais il a été par contre soutenu que « le droit de timbre et le droit d'enregistrement, constituent deux impôts absolument distincts et soumis chacun à des règles de perception différentes, établies par des lois fondamentales complètement indépendantes »¹. Quoi qu'il en soit, il semble préférable, à l'égard de la détermination de la personne imposable et pour supprimer tout développement inutile, de les examiner en même temps.

97. — Du régime fiscal des valeurs mobilières.

Les titres négociables étaient peu répandus en France au moment de la rédaction des lois précitées des 13 brumaire et 22 frimaire an VII. Sans doute certaines dispositions de celles-ci leur étaient applicables aussi bien qu'à toutes espèces de valeurs : c'est ainsi qu'ils supportaient les droits de mutations par décès et de donation ; mais, l'augmentation de leur nombre et la facilité avec laquelle ils peuvent être transmis, rendaient difficile et sans efficacité à leur égard l'application des formalités prévues en matière de timbre et d'enregistrement.

Aussi, afin que les possesseurs de valeurs mobilières supportent leur part légitime dans la répartition des charges publiques, un régime spécial a été organisé par les lois des 5 juin 1850, 23 juin 1857, 29 juin 1872 et 29 avril 1893. Leurs dispositions ont été codifiées par le décret du 21 décembre 1934 et fusionnées avec celles de la loi du 31 juillet 1917 relative à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements.

Les valeurs mobilières sont actuellement frappées par quatre taxes :

Le droit de timbre, créé par la loi du 5 juin 1850, atteint :
1° les titres ou certificats d'actions des sociétés, compagnies ou entreprises quelconques financières, commerciales, industrielles ou civiles (C. fisc. des valeurs mobilières, art. 1^{er}) ;
2° les titres d'obligations souscrits par les départements, communes, établissements publics et compagnies sous

1. Maguéro, *op. cit.*, V° Timbre, n° 25.

quelque dénomination que ce soit, dont la cession pour être parfaite, n'est pas soumise aux dispositions de l'article 1690 du Code civil (C. fisc. des valeurs mobilières, art. 12). L'impôt du timbre est payé par l'établissement émetteur, au comptant, au moment où le titre est créé, ou par abonnement. Il est calculé sur la valeur nominale de l'action ou de l'obligation et il est proportionné à cette valeur ;

l'impôt de transmission établi, par la loi du 23 juin 1857, sur toutes les aliénations à titre onéreux de valeurs mobilières et converti en une taxe annuelle et obligatoire pour les titres au porteur (C. fisc. des valeurs mobilières, art. 34) ;

l'impôt institué sur les revenus des valeurs mobilières, créances, dépôts et cautionnements par les lois des 29 juin 1872 et 31 juillet 1917 et dont l'énumération figure dans les articles 50 et 71 du Code fiscal des valeurs mobilières ;

enfin l'impôt assis sur toutes opérations de bourse ayant pour objet l'achat ou la vente, au comptant ou à terme de valeurs de toute nature et calculé sur le montant de la négociation (C. fisc. des valeurs mobilières, art. 173).

98. — *Des impôts indirects.*

Exception faite des octrois, perçus au profit des communes, des droits sur les boissons hygiéniques et sur les alcools et des impôts sur les transports, les contributions indirectes, proprement dites, comprennent une grande variété de taxes de consommation de moindre importance. Aussi, pensons-nous que ce n'est pas le lieu de retracer l'histoire de la taxe de consommation sur les sels ou de la taxe sur les spectacles, les divertissements, bals et courses de chevaux, par exemple.

Comme l'enregistrement et le timbre, l'Ancien régime avait connu, sous le nom d'aides, les droits de consommation sur les boissons. Après avoir été abolis par l'Assemblée Constituante le 2 mars 1791, ils furent rétablis et organisés par la loi du 5 ventôse an XII, sous le Consulat, et les lois des 24 avril 1806 et 25 novembre 1808, sous le premier Empire.

D'après la loi du 28 avril 1816, première codification de la matière, les vins, cidres, poirés et l'hydromel qui de-

vaient être distingués des bières, étaient frappés de trois droits : un droit de circulation sur le transport des boissons ; un droit de détail sur les quantités vendues chez les débiteurs ; un droit d'entrée dans les villes de 4.000 habitants et au-dessus.

Vivement et unanimement critiquée cette législation fut remplacée par la loi du 29 décembre 1900 qui ne laissa subsister que les droits de circulation. A la suite de la guerre dernière, le tarif de ceux-ci a dû être plusieurs fois augmenté.

Le principe d'application est qu'une déclaration préalable à l'enlèvement ou au transport doit être faite par l'expéditeur et que le conducteur doit être muni d'un titre de mouvement.

Ajoutons que les bières sont soumises à un droit de fabrication créé en 1808 et l'alcool à un droit de consommation institué par la loi du 24 juin 1824, pour lequel se pose la question toujours actuelle du privilège des bouilleurs de cru.

99. — *Des douanes.*

Les droits de douane sont perçus sur certains produits à toutes les entrées et s'il y a lieu, à toutes les sorties du territoire français.

Ils présentent le double caractère d'être un impôt indirect et de servir à protéger l'industrie nationale contre la concurrence étrangère.

Aussi sont-ils établis d'après un tarif qui contient la liste des marchandises imposables et des droits auxquels elles sont soumises.

Le premier tarif général des douanes, fréquemment modifié par la suite, a été dressé par la loi du 15 mars 1791, après que, le 1^{er} décembre 1790, eurent été supprimées les traites connues depuis longtemps dans l'ancienne France et qui comportaient des tarifs particuliers suivant les provinces.

En réalité, pour que le but assigné à l'impôt puisse être pleinement atteint, ce tarif est double ; il comprend avec un tarif général ou de droit commun fixé par la loi, un tarif minimum dans les limites duquel le gouvernement est

autorisé à négocier des conventions de commerce et à soumettre les produits étrangers à d'autres droits que ceux du tarif général.

Les droits qui peuvent être *ad valorem*, proportionnels au prix de la marchandise, ou spécifiques, proportionnés au poids de la marchandise sont acquittés comptant et les produits ne peuvent être retirés des douanes ou bureaux qu'après le paiement desdits droits (C. des douan., art. 92).

N° I. — DES DROITS DE MUTATIONS PAR DÉCÈS

CHAPITRE PREMIER

DU PAYEMENT DES DROITS ET DE LA DÉTERMINATION DES REDEVABLES

100. — *Du paiement des droits par les héritiers, donataires ou légataires.*

« Le mot succession désigne, soit le mode d'acquisition qui transmet le patrimoine entier d'une personne décédée à une ou plusieurs survivantes appelées héritiers, soit le patrimoine même qui fait l'objet de cette transmission »¹.

Dans cette deuxième acception, les successions sont soumises à un droit progressif dont le taux est déterminé d'après le montant de la part nette recueillie par chaque ayant-droit² et qui incombe aux héritiers, donataires et légataires³; l'Etat jouit d'une action personnelle à l'encontre de ces derniers et une renonciation régulière est nécessaire pour dispenser un successeur du paiement des droits dont il est redevable.

Les héritiers, donataires et légataires, leurs tuteurs ou curateurs, sont tenus de souscrire une déclaration détaillée de forces actives et passives de la succession⁴; cette déclaration doit être accompagnée du paiement de l'impôt avec lequel elle constitue l'accomplissement d'une seule et même formalité⁵.

1. Maguéro, *op. cit.*, V° Successions, n° 1.
2. Code de l'enregistrement, articles 4 et 405.
3. Code de l'enregistrement, article 133, 1^{er} alinéa.
4. Code de l'enregistrement, article 256.
5. Trib. civ. Béziers, 14 mai 1904 (*R.E.*, 3758).

Les cohéritiers sont solidaires¹. La totalité des droits peut être réclamée à l'un d'eux et le paiement fait par un seul libère tous les autres². La solidarité existe aussi bien à l'égard des droits simples que de l'amende et des droits en sus dus par application des articles 163, 1^{er} alinéa et 164, 1^{er} et 2^e alinéas, du Code de l'enregistrement. Toutefois, les tuteurs et curateurs supportent personnellement les pénalités sanctionnant les faits dont ils sont responsables.

La solidarité s'étend-elle aux successeurs irréguliers et notamment au conjoint survivant ? Deux opinions ont été soutenues. D'après certains, les successeurs irréguliers ne peuvent être tenus solidairement parce que le Code civil ne leur accorde pas la qualité d'héritier réservée aux parents légitimes appelés à la succession *ab intestat*³. Pour d'autres, la solidarité s'applique aux successeurs irréguliers qui sont « des héritiers au sens large » ; « la loi fiscale entend les viser puisqu'elle oppose les héritiers aux donataires et légataires et qu'évidemment les successeurs irréguliers ne sont ni des donataires, ni des légataires »⁴.

Enfin, suivant les espèces, la jurisprudence a rangé les droits de mutations par décès dans les dettes de la succession ou dans les dettes personnelles de l'héritier. Il est admis, en particulier, qu'ils présentent ce dernier caractère dans les rapports des héritiers entre eux⁵ et sont, au contraire, une dette héréditaire dans les rapports des héritiers avec les créanciers successoraux.

101. — De la déclaration par le mari, administrateur des biens de sa femme, de la succession à elle échue.

Les tuteurs et les curateurs sont soumis à l'action personnelle dont jouit le Trésor pour le recouvrement des droits⁶.

1. Code de l'enregistrement, article 133, 2^e alinéa.

2. Code civil, article 1200 et 1203.

3. Maguéro, *op. cit.*, V^o Successions, n^{os} 105 et 1144 ; Sol., 6 octobre 1892 (*J.E.*, 24100).

4. Wahl, *op. cit.*, t. II, p. 220.

5. Cass. civ., 3 avril 1866 (S., 1866.1.223) ; — 20 novembre 1894 (S., 1896.1.465).

6. Code de l'enregistrement, article 124, par. 6 ; — *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, V^o successions, n^o 8499.

Mais le mari est-il responsable de l'impôt assis sur une succession recueillie par sa femme ? Une réponse unique ne peut être faite à cette question. En effet, la femme est seule héritière. Cependant, outre que le mari est, en certains cas, tenu du passif de la succession échue à son épouse¹ le paiement des droits est intimement lié à la production de la déclaration². Or, l'énumération par l'article 256 du Code de l'enregistrement des personnes auxquelles incombe le soin d'accomplir cette formalité n'est pas limitative. Il s'agit d'un acte d'administration et, aux tuteurs et curateurs, doivent, dès lors, être joints tous les administrateurs du patrimoine d'autrui tels que le père administrateur légal des biens de ses enfants mineurs, le curateur à succession vacante ou le curateur au ventre.

L'obligation du mari, administrateur légal, est dépendante de l'étendue de ses pouvoirs sur les biens de sa femme et, par suite, des conventions matrimoniales.

Sous le régime de la communauté légale ou réduite aux acquêts comme sous le régime exclusif de communauté, le mari administre les biens communs et les biens propres de sa femme³; il s'ensuit qu'il lui incombe de déclarer les successions à elle échues et d'acquitter les droits auxquels elles sont soumises; il en est encore ainsi, sous le régime dotai, si les biens à venir de la femme ont été constitués en dot; nous pensons, enfin, qu'une solution identique doit s'appliquer lorsque, par contrat de mariage, la femme dotale a confié à son mari la gestion de ses paraphernaux ou la femme séparée de biens la gestion de son patrimoine.

Remarquons, d'ailleurs que, en cas de communauté légale, les dettes des successions purement mobilières échues à la femme pendant le mariage, de même que le passif des successions mixtes « jusqu'à concurrence de la portion contributoire du mobilier dans les dettes, eu égard à la valeur de ce mobilier comparée à celle des immeubles » sont à la charge de la masse commune⁴ et par suite du mari.

1. *Supra*, n^{os} 2 à 6.

2. *Supra*, n^o 100.

3. Code civil, articles 1421, 1428 et 1531.

4. Code civil, articles 1411 et 1414, 1^{er} alinéa.

Aussi, dans cette hypothèse, le mari est-il, avec sa femme, débiteur solidaire des droits de mutations par décès¹.

102. — *De la déclaration souscrite par la femme séparée de biens et de la déclaration de la succession paraphernale dont la femme conserve la libre administration.*

La femme conserve sous le régime de la séparation de biens conventionnelle et reprend, en cas de séparation judiciaire, la libre administration de ses biens meubles et immeubles². D'autre part, l'article 1576 du Code civil confère à la femme dotale des droits analogues sur ses paraphernaux. Il s'ensuit que, dans ces hypothèses, à défaut de clause contraire insérée au contrat de mariage, la femme a qualité pour déclarer, sans autre autorisation, la succession qu'elle recueille³.

La déclaration qui serait néanmoins souscrite par le mari serait sans valeur. La formalité ne peut être accomplie que par l'héritier, son représentant légal ou son mandataire nanti d'une procuration spéciale. En effet, non seulement la déclaration sert au calcul du droit de mutations par décès, mais son défaut ou son insuffisance expose son auteur à diverses pénalités ; celles-ci ne sont applicables qu'au débiteur de l'impôt. En conséquence, si le mari était, par exemple, admis à déclarer une succession échue à sa femme séparée de biens, aucune sanction ne pourrait lui être infligée et il pourrait obtenir le remboursement de l'impôt acquitté⁴ ; d'autre part, cette déclaration ne dispenserait pas la femme de l'amende prévue par l'article 263 du Code de l'enregistrement.

103. — *De la déclaration signée par les deux époux.*

Nous avons vu que sous le régime dotal la déclaration d'une succession échue à la femme doit être produite par l'un ou l'autre des époux suivant que les biens à venir ont

1. Req., 15 juillet 1885 (D.P., 1885.1.451) ; — Trib. civ. Hazebrouck, 5 décembre 1885 (J.E., 22594) ; — Saint Malo, 14 janvier 1893 (R.E., 416).

2. Code civil, articles 1449 et 1526.

3. Succession paraphernale : Trib. civ. Largentière, 30 octobre 1913 (J.E., 29.696).

4. Sol. 6 décembre 1899 (R.E., 2810).

été constitués en dot ou réservés libres et paraphernaux ¹. Mais il est possible que les biens recueillis appartiennent, pour partie, à chaque catégorie ; c'est ainsi que la dot peut comprendre les immeubles présents et futurs alors que la succession est composée de maisons et meubles meublants.

Il va de soi que, par application des principes précédemment admis, la déclaration incombe respectivement à chacun des époux eu gard à la nature des biens en cause. Si une déclaration unique est rédigée, elle doit être revêtue des signatures des deux conjoints qui sont respectivement passibles des droits et demi-droits en sus afférents aux biens dont ils ont l'administration.

1. *Supra*, n^{os} 101 et 102.

CHAPITRE II

DES DROITS EN SUS ET DE L'AMENDE POUR RETARD

104. — *De l'hypothèse où la production de la déclaration incombe au mari.*

Il résulte de l'article 163, 1^{er} alinéa, du Code de l'enregistrement que « les héritiers, donataires ou légataires qui n'auront pas fait, dans les délais prescrits, les déclarations des biens à eux transmis par décès, payeront, à titre d'amende, 1 1/2 pour cent par mois ou fraction de mois de retard, du droit qui sera dû pour la mutation. Toutefois, cette amende ne sera que de 1/2 pour cent pour le premier mois et de 1 % pour chacun des cinq mois suivants. Elle ne pourra excéder, en totalité, la moitié du droit simple qui sera dû pour la mutation ». Par ailleurs, l'article 164, 1^{er} et 2^e alinéas, dispose que « la peine pour les omissions qui seront reconnues avoir été faites dans les déclarations de biens transmis par décès sera d'un droit en sus de celui qui se trouvera dû pour les objets omis. Dans tous les cas où l'omission présentera le caractère d'une dissimulation frauduleuse, la peine sera d'un droit en sus de celui qui se trouvera dû pour les objets omis ».

Enfin, les peines ci-dessus seront à la charge personnelle des tuteurs et curateurs lorsqu'ils auront négligé de faire les déclarations dans les délais ou qu'ils auront fait des omissions ou des dissimulations frauduleuses ¹.

La similitude de ces textes et de celui de l'article 256 du Code de l'enregistrement indique que les pénalités incombent aux personnes tenues de souscrire la déclaration. Aussi l'Administration, qui avait d'ailleurs admis en premier lieu, l'opinion contraire ² a-t-elle finalement voulu sanction-

1. Code de l'enregistrement, articles 163, 2^e alinéa, et 164, 3^e alinéa.

2. Solution, 16 janvier 1868 (D.P., 1869.5.180).

ner les faits imputables aux administrateurs légaux non cités dans la loi, notamment au mari, sous le régime de la communauté, et au père, administrateur légal des biens de ses enfants mineurs¹.

Mais cette thèse, combattue par certains auteurs², fut rejetée par divers tribunaux³. Le principal grief qu'on lui imputait, consistait à lui reprocher de faire de l'interprétation par analogie, interdite en matière fiscale. Aussi par un arrêt du 10 novembre 1874, la Chambre civile de la Cour de cassation a décidé que le mari n'étant pas responsable personnellement des omissions ou insuffisances constatées dans une déclaration de succession souscrite par lui, au nom de sa femme, comme administrateur des biens de celle-ci, les pénalités applicables sont à la charge de la femme⁴.

Bien que l'Administration ait paru adopter la doctrine de cet arrêt, elle fit triompher devant certains tribunaux la thèse qu'elle avait précédemment soutenue et reconnaître la responsabilité du père administrateur légal des biens de ses enfants mineurs⁵. Enfin, dans un arrêt du 11 février 1925, la Chambre des requêtes de la Cour de cassation s'est prononcée dans le même sens⁶.

Cette décision, qui constitue un revirement de jurisprudence, a donné matière à critique. Dans la note précitée, M. Eustache Pilon ne comprend pas « une solution différente pour ces deux administrateurs que sont le père et le mari » ; par ailleurs, les institutions de la tutelle et de l'administration légale diffèrent en droit civil et « pour les textes du chapitre de la tutelle applicables à l'administration légale, c'est le principe de l'interprétation restrictive qui prévaut » ; on ne peut, en conséquence, se servir en droit fiscal « de

1. Trib. civ. Seine, 20 novembre 1857 (D.P., 1869.5.180) ; — Marseille, 12 mars 1869 (D.P., 1869.5.181).

2. G. Demante, *op. cit.*, t. II, n° 815 ; Dalloz, *Rép. prat.*, V° Enregistrement, Supplément, n° 2847.

3. Trib. civ. Sarreguemines, 14 mars 1858, Châtillon, 27 août 1858 (D.P., 1869.5.180).

4. D.P., 1875.1.115 ; S., 1875.1.132 ; — Trib. civ., Bellac, 4 août 1881 (R.P., 5813) ; — Instr. 27 avril 1875, n° 2509 § 2.

5. Trib. civ. Pithiviers, 3 janvier 1878 (R.P., 4903) ; — Belley, 8 mars 1890 (J.E., 23407) ; — Seine, 1^{er} février 1902 (R.E., 3390) ; — Béziers, 14 mai 1904 (R.E., 3758).

6. D.P., 1927.1.17, note Eustache Pilon.

l'argument par analogie dans une matière où le droit civil le proscrit ».

Il semble cependant que l'application littérale du texte ne puisse être admise en l'espèce. Sans doute, les tuteurs et curateurs y sont seuls désignés et cette insuffisance de la loi peut être tenue pour regrettable ; mais le législateur a manifesté son intention de sanctionner la négligence apportée à la gestion du patrimoine d'un incapable. Il n'est pas utile, dès lors, de rechercher si la tutelle et l'administration légale sont de même nature et justifient l'interprétation extensive du texte fiscal ; celle-ci, dont l'emploi n'est pas contesté, s'appuie sur la notion d'imputabilité de la faute ; il n'est pas douteux, en effet, que si le père ou le mari souscrit, après l'expiration du délai, la déclaration d'une succession échue à son enfant mineur ou à sa femme, il fait preuve de négligence dans l'accomplissement de ses fonctions d'administrateur alors qu'aucun acte personnel ne peut être reproché à l'incapable ; il est donc illogique de mettre à la charge de ce dernier une pénalité, puisqu'il n'a pas la possibilité juridique d'établir la déclaration qui le dispenserait pourtant du paiement de toute majoration¹. Aussi bien, nous pensons que la jurisprudence affirmée par la Cour de cassation dans l'arrêt précité du 11 février 1925 à l'égard du père administrateur légal des biens de ses enfants mineurs, ne manquera pas d'être adoptée envers le mari administrateur des biens de sa femme.

Remarquons d'ailleurs que les droits de mutations par décès afférents aux biens d'une succession recueillie par une femme mariée sans contrat, bien que tombant en communauté (succession mobilière ou mixte), incombent personnellement au mari ; celui-ci est tenu aussi des droits et demi-droits en sus. Il s'agit en effet d'une dette mobilière faisant partie du passif commun²⁻³.

1. En ce sens, Wahl, *op. cit.*, t. II, p. 519-520.

2. Trib. civ. Hazebrouck, 5 décembre 1885 (*J.E.*, 22594) ; — Saint-Malo, 14 janvier 1893 (*R.E.*, 416).

3. La solution que nous avons adoptée ayant pour fondement les pouvoirs d'administration du mari, pouvoirs qui dépendent eux-mêmes des conventions matrimoniales ne paraît pas modifiée par la loi du 18 février 1938 dont l'unique objet a été de donner à la femme le plein exercice de sa capacité civile.

105. — *De l'hypothèse où la production de la déclaration incombe à la femme.*

Lorsque la femme dotale qui s'est réservée libres et paraphernaux ses biens à venir ou la femme séparée de biens recueille une succession, c'est à elle qu'il appartient de souscrire la déclaration et qu'incombent les pénalités éventuellement applicables ; la formalité est, en effet, un acte d'administration que la femme peut faire librement ; elle est, par ailleurs, héritière et, en cette qualité, soumise aux dispositions des articles 163 et 164 du Code de l'enregistrement.

N° II. — DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE ET DES IMPOTS SUR LES VALEURS ET CAPITAUX MOBILIERS

CHAPITRE UNIQUE

DU PAYEMENT DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE ET DES IMPOTS SUR LES VALEURS ET CAPITAUX MOBILIERS

106. — *Des textes légaux.*

Dans le but de faciliter la perception de l'impôt qui s'effectue en général, au comptant, le législateur a prévu que, aussi souvent qu'il serait possible de le faire, les droits d'enregistrement et les impôts sur les valeurs et capitaux mobiliers seraient acquittés par les officiers publics, sociétés, compagnies et entreprises tenus d'en faire l'avance ; de plus, la solidarité existe entre les parties par l'effet de la loi ¹.

Néanmoins, la contribution au payement, c'est-à-dire la détermination de la personne qui doit en définitive, supporter le poids de l'impôt, a été, en principe, légalement définie.

L'article 128 du Code de l'enregistrement dispose que « les droits des actes civils et judiciaires comportant obligation, libération ou translation de propriété ou d'usufruit de meubles ou immeubles, seront supportés par les débiteurs ou nouveaux possesseurs ; et ceux de tous les autres actes le seront par les parties auxquelles les actes profiteront, lorsque, dans ces divers cas, il n'aura pas été stipulé de dispositions contraires dans les actes ».

1. En ce sens, Wahl, *op. cit.*, t. II, p. 192-193.

L'impôt du timbre et l'impôt de transmission d'actions et d'obligations est à la charge des porteurs des titres¹. Par ailleurs, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est dû par les bénéficiaires des dividendes, intérêts, arrérages et tous autres produits desdites valeurs mobilières et l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements par le créancier, nonobstant toute clause contraire et bien que le débiteur soit solidairement tenu².

Enfin, en ce qui concerne les droits de timbre, la contribution au paiement ne paraît pas être différente de l'obligation. L'article 4 du Code du timbre déclare solidaires pour le paiement des droits et amendes « tous les signataires, pour les actes synallagmatiques ; les prêteurs et les emprunteurs pour les obligations ». Mais il est à présumer que, dans le premier cas, l'incidence sera la même pour les droits de timbre et d'enregistrement, étant remarqué que les actes synallagmatiques sont obligatoirement soumis à la formalité ; dans le second cas, la charge de l'impôt retombera sur l'emprunteur qui subit, en réalité, la loi de son co-contractant.

107. — Du paiement des droits dus par une femme mariée.

L'application de ces diverses dispositions, dans l'hypothèse où les droits en cause sont dus par une femme mariée, ne semble pas devoir présenter de difficulté considérable et ses principes n'ont pas été modifiés par la loi du 18 février 1938.

Les droits d'enregistrement doivent cependant être distingués des impôts sur les valeurs et capitaux mobiliers.

Il va de soi que, sous tous les régimes matrimoniaux et quelles qu'en soient les clauses, sont à la charge de la femme les droits des actes civils et judiciaires emportant obligation, libération ou translation de biens faisant partie de son patrimoine, lorsqu'elle joue dans l'acte le rôle de débiteur ou nouveau possesseur, ainsi que les droits afférents à tous les autres actes dont elle profite.

1. Voir notamment, Code fiscal des valeurs mobilières, article 37, 2^e alinéa.

2. Code fiscal des valeurs mobilières, article 73, *in fine*.

Mais le mari peut-il être tenu des droits s'il a figuré dans l'acte ?

A cet égard, après avoir estimé que l'Administration peut réclamer le paiement des droits dus sur un acte volontaire à toute personne qui y a concouru, même seulement comme caution, un jugement du Tribunal civil de la Seine a reconnu que le mari intervenu à l'acte pour autoriser sa femme ne peut être considéré comme partie et n'est pas débiteur de l'impôt¹. La doctrine de cette décision, judicieuse en certaines matières, n'est cependant pas applicable sans restriction à toutes les hypothèses. Les effets de l'autorisation maritale diffèrent suivant l'intention des époux aussi bien que d'après les conventions matrimoniales adoptées ; ils sont, de plus, entièrement dépendants des règles du droit civil. Aussi faut-il, en l'espèce appliquer au Trésor l'article 1419 du Code civil d'après lequel « les créanciers peuvent poursuivre le paiement des dettes que la femme a contractées avec le consentement du mari, tant sur tous les biens de la communauté que sur ceux du mari et de la femme ». Il s'ensuit que, sous le régime de la communauté légale, le mari qui a concouru à l'acte aux fins d'autorisation de sa femme doit y être réputé partie au sens des articles 126 et 128 du Code de l'enregistrement². Bien que, depuis la loi du 18 février 1938, la femme ait recouvré l'exercice de sa capacité civile, le mari est, dans les mêmes conditions, redevable des droits dus par l'acte qu'il a signé.

La même responsabilité incombe certainement au mari lorsqu'il a agi en qualité d'administrateur des biens de sa femme ou qu'il la représente en justice, la formalité de l'enregistrement, dont le paiement n'est qu'un élément, étant, en effet, un acte d'administration.

Quant à l'impôt sur le revenu des valeurs et capitaux mobiliers et à l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, ils constituent une charge des dits revenus et doivent, en définitive, être supportés par l'époux qui en a la jouissance.

1. 9 juin 1865 (*J.E.*, 18064).

2. Trib. civ. Chartres, 26 février 1875 (*J.E.*, 16701) ; — Orléans, 24 mai 1905 (*J.E.*, 26993 ; *R.E.*, 3919).

108. — Des sanctions fiscales.

Les droits en sus et amendes fiscales n'obéissent pas à des principes différents de ceux qui gouvernent l'incidence des droits simples ¹. Il s'ensuit que le mari est tenu des pénalités dans les mêmes conditions où le paiement des droits lui incombe ².

1. Cass., 17 novembre 1862, Instr. 2344, § 1^{er}.

2. Wahl, *op. cit.*, t. II, n° 519.

N° III. — DES CONTRIBUTIONS INDIRECTES ET DES DROITS DE DOUANE

CHAPITRE UNIQUE

DU PAYEMENT DES DROITS ET DE LA DÉTERMINATION DES REDEVABLES

109. — Les contributions indirectes et les droits de douane assis sur la production ou la circulation de certains produits, sont destinés, en définitive, à atteindre le consommateur. Pour faire cependant leur incidence plus diffuse et diminuer la possibilité de fraude en alléguant la charge du contrôle, le législateur met le plus souvent leur paiement à la charge de producteurs ou d'intermédiaires. Ceux-ci, suivant le degré de prospérité économique, récupèrent, sur leur clientèle, tout ou partie des avances qu'ils ont effectuées.

Sans doute, certaines taxes, comme l'impôt sur les vélocipèdes, régi par les articles 329 à 331 du Code des contributions indirectes, ou les droits de douane payés par le touriste qui franchit la frontière avec quelques menus objets compris dans le tarif, passent directement des mains de la personne qu'elles visent dans les caisses du Trésor. Mais ce ne sont qu'exceptions sans importance et l'opération fiscale paraît liée à l'exercice d'une profession ou à l'accomplissement d'actes professionnels dont elle constitue un accessoire. Aussi, si, en principe, chaque individu peut être considéré comme contribuable à l'égard des impôts en cause, le nombre des assujettis est, en fait, beaucoup plus réduit.

110. — *Des droits dus par la femme mariée.*

Du caractère que nous reconnaissons aux contributions indirectes et aux droits de douane, il résulte que le départ des charges incombant à chacun des époux dépend de leur activité professionnelle. Le critère peut se formuler ainsi : la femme est redevable des droits afférents à la profession qu'elle exerce ou aux actes professionnels auxquels elle se livre à moins qu'elle n'agisse comme préposée de son mari. Ce critère n'est pas différent de celui que nous avons admis au sujet de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; aussi nous référons-nous pour son application aux développements précédents¹.

1. *Supra*, nos 61 à 65.

TITRE III
DU RECOUVREMENT,
DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR ET DES AOTIONS

CHAPITRE UNIQUE
DU RECOUVREMENT,
DU PRIVILÈGE DU TRÉSOR ET DES AOTIONS

111. — Dans le but de faciliter le recouvrement de l'impôt, le législateur, après avoir organisé les rapports des assujettis et du Trésor, a créé au profit de ce dernier un privilège qui lui permet « d'être préféré aux autres créanciers, même hypothécaires (C. civ., art. 2095) », et un droit de poursuite en l'acquit du contribuable contre certains tiers, débiteurs subsidiaires ou détenteurs de deniers appartenant au redevable.

Le privilège du Trésor, dont l'ordre dans lequel il s'exerce est réglé par les lois qui le concerne (C. civ., art. 2098, 1^{er} al.) a, en principe, pour objet, les meubles du contribuable ; il en est ainsi notamment à l'égard des contributions mobilière et des patentes (loi du 12 nov. 1808, art. 1 ; C. gén. des imp. direc., art. 399), des taxes communales assimilées aux anciennes contributions directes (loi du 30 mars 1902, art. 58 ; C. gén. des imp. direc., art. 399) ; des impôts cédulaires et de l'impôt général sur le revenu (C. gén. des imp. direc., art. 399) ; de la taxe à la production (C. de la taxe sur le chiffre d'affaires, art. 32 ; loi du 31 déc. 1936, art. 10), des droits et amendes en matière de

timbre (loi du 28 avril 1816, art. 76, al. 2; C. du timb., art. 24), des contributions indirectes (décret du 1^{er} germ. an XIII, art. 47) et des droits de douane (lois des 6-22 août 1791, titre XIII, art. 22 et 4 germ. an II, titre VI, art. 4; C. des douan. art. 580, 1^{er} al.); en ce qui concerne cependant quelques impôts, l'objet du privilège a une étendue plus restreinte : la contribution foncière est garantie par les récoltes, fruits, loyers et revenus des biens immeubles soumis à la contribution (loi du 12 nov. 1808, art. 1^{er}; décret-loi du 25 août 1937, art. 2); pour percevoir les droits simples de mutations par décès « la nation aura action sur les revenus des biens à déclarer, en quelques mains qu'ils se trouvent (loi du 22 frim. an VII, art. 32; C. de l'enreg. art. 133, 3^e al.) »; au contraire, outre le privilège sur les meubles, l'article 580, 2^e alinéa du Code des douanes porte que l'Administration a pareillement hypothèque sur les immeubles des redevables.

A cette sûreté réelle s'ajoute une sûreté personnelle qui permet, en certains cas, de réclamer le paiement de l'impôt aux représentants ou ayants-cause du contribuable. Après avoir, par exemple, prévu que « tous fermiers ou locataires sont tenus de payer, en l'acquit des propriétaires, la contribution foncière pour les biens qu'ils auront pris à ferme ou à loyer (art. 390) », le Code général des impôts directs déclare, dans le cas de déménagement furtif, les propriétaires et, à leur place, les principaux locataires, responsables des termes échus des contributions mobilière et des patentes de leurs locataires (art. 393 et 394); ou bien encore, le cessionnaire d'un fonds de commerce peut être tenu solidairement avec le cédant ou les ayants-droit de celui-ci de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires et de la taxe d'apprentissage (art. 391).

Pour faire valoir les droits qui lui sont ainsi accordés aussi bien que pour contraindre le contribuable lui-même à acquitter sa dette fiscale, le Trésor peut exercer certaines actions. A cet égard, il importe de remarquer que si des procédures spéciales sont organisées, elles sont néanmoins de même nature en matière d'impôts directs et d'impôts

indirects ; s'il est, en effet, de la compétence des tribunaux administratifs de décider qui a la qualité de contribuable, il « appartient aux tribunaux de l'ordre judiciaire de statuer en matière de contributions directes sur les questions de formes relatives à la validité des poursuites »¹. Il est bien évident d'ailleurs que les pouvoirs de l'Administration ne sont pas discrétionnaires et peuvent être discutés par les contribuables.

Au cours des deux premiers titres de cet ouvrage, nous avons examiné, en ce qui concerne particulièrement les époux, les principes d'après lesquels est déterminé le redevable. Il nous reste, au point de vue propre du recouvrement, à étudier si et dans quelle mesure ce redevable est débiteur unique ou seulement débiteur principal de l'impôt et dans quelles conditions l'un des époux peut être poursuivi à raison de droits dus par l'autre.

La législation et la jurisprudence ont apporté à ces questions des réponses différentes suivant les impôts dont il s'agissait ; aussi nous semble-t-il indispensable d'envisager successivement la contribution mobilière, l'impôt général sur le revenu, la contribution foncière, les impôts professionnels et les autres droits ou impôts.

112. — De la contribution mobilière.

D'après la jurisprudence du Conseil d'Etat, affirmée pour la première fois par un arrêt du 6 mars 1908², la contribution mobilière, bien qu'établie au nom du mari, constitue pour la femme séparée de biens et habitant avec lui une charge du ménage qu'elle a l'obligation de supporter. « S'il est d'usage d'imposer le mari seul, chef de l'association conjugale, même en cas de séparation de biens, même quand l'appartement est loué au nom de la femme, ce qui, en réalité, doit l'impôt, c'est le ménage. La femme qui profite de l'habitation commune doit, même si elle est séparée de biens, contribuer aux charges du ménage (art. 1448, C. civ.),

1. Req., 15 février 1927 (D.H., 1927, p. 166).

2. Dame Batut, Aude, S., 1909.3.113 ; — R.O., n° 4178 ; — Voir aussi Cons. d'Et., 29 avril 1926 (D.P., 1927.3.49, note M. Troabas, S., 1927.3.30 ; R.I., article 1876) ; — R. Lescarret, *Guide du recouvrement et des poursuites*, n° 33 ; *Le tableau fiscal et juridique*, 1937, p. 337.

par conséquent au paiement de l'impôt comme au paiement du loyer »¹. Il s'ensuit que, quel que soit le régime matrimonial qu'elle ait adopté, la femme est tenue dans le cas où son mari est insolvable au paiement de la contribution mobilière. Mais, les décisions suvisées subordonnent la responsabilité de la femme à la circonstance qu'elle utilise l'habitation commune. Cette condition ne nous paraît pas judicieuse. Nous avons vu, en effet, que, pour l'assiette de la contribution mobilière, la jurisprudence se refuse à tenir compte des situations de fait et met au compte du mari l'impôt assis sur le logement distinct occupé par la femme tant que les époux ne sont pas séparés de corps ou, s'ils sont séparés de biens, tant qu'une instance en divorce ou en séparation de corps n'est pas ouverte². Si l'on veut bien admettre que les charges du ménage ne sont pas modifiées lorsque les époux rompant en fait la vie commune, occupent des logements séparés, on est amené à conclure que la responsabilité de la femme devrait être aussi étendue.

Enfin, lorsque l'appartement d'un contribuable décédé est habité, au 1^{er} janvier de l'année suivant celle du décès, par sa veuve, c'est celle-ci qui est responsable du paiement de l'impôt et non les héritiers solidairement³.

Pour actionner la femme, l'établissement d'un nouveau rôle n'est pas nécessaire ; celui sur lequel est inscrit le mari est exécutoire contre son épouse. Mais le délai du recours court contre la femme non du jour de la publication dudit rôle mais du jour où des poursuites ont été dirigées contre elles⁴. « Il serait tout à fait inique au jour où le percepteur vient tirer la femme de l'ignorance » dans laquelle elle se trouve le plus souvent de la situation fiscale du ménage, « par la notification d'un acte de poursuites dirigé contre elle, de lui refuser, à ce moment, le droit de se défendre sous prétexte que le rôle est publié depuis plus de trois mois »⁵.

1. Conclusions de M. Tardieu, Commissaire du Gouvernement (S., 1909.3.113).

2. *Supra*, n° 38.

3. Cons. d'Et., 28 février 1856 (Renard, D.P., 1856.3.69) ; — 7 janvier 1857 (Pérodron ; D.P., 1857.3.59) ; — 22 avril 1857 (Yvetot) ; — 10 juillet 1937

4. Cons. d'Et., 6 mars 1908, précité.

5. Conclusions de M. Tardieu, précitées.

Au surplus, si un arrêt du Conseil d'Etat, d'ailleurs isolé, a pu admettre que, en matière de contribution mobilière, une requête, non signée, est recevable si elle est accompagnée d'une lettre d'envoi signée de la femme du contribuable demeurant avec lui et ayant partagé avec lui l'habitation à raison de laquelle l'imposition a été établie et qui lui était entièrement commune¹, nous estimons qu'est irrecevable une réclamation qui n'a pas été signée par le contribuable porté au rôle, mais par un tiers qui ne justifie pas d'une procuration, ce tiers fût-il la femme du contribuable, même commune en biens². Il s'ensuit que, aussi longtemps qu'elle n'est pas personnellement mise en cause, la femme n'a pas qualité pour contester la cote inscrite au nom de son mari.

« Les poursuites ne peuvent s'appliquer aux biens de la femme qu'à la condition d'être dirigées nominativement et personnellement contre elle (*Mémorial des percepteurs*, 1881, p. 210).

« La contrainte est décernée à son nom ; le commandement après avoir reproduit la copie du rôle doit indiquer qu'il est fait à la femme comme imposée sous le nom du mari.

« La saisie opérée au préjudice d'une femme serait nulle si elle était faite sans commandement préalable notifié à celle-ci (Le Havre, 29 déc. 1923, *Mém.*, 1925, p. 488).

« Tout acte notifié à la femme doit l'être également au mari par copie séparée (*Mém.*, 1898, p. 322).

« La femme doit obtenir distraction d'objets lui appartenant et compris indûment dans une saisie si, à aucun moment, elle n'a été mise personnellement en demeure d'acquitter les impôts de son mari (Carcassonne, 21 juin 1895 ; Bourges, 12 mars 1909, *Mém.*, p. 496).

« La circonstance que les meubles revendus par une femme séparée de biens se trouvent dans un immeuble lui appartenant ne constitue pas une présomption de la propriété de tous les objets y contenus, alors même que la

1. 23 novembre 1928, Gougeon.

2. Cons. d'Et., 9 décembre 1935 (*R.O.*, n° 6336).

séparation remonte à de longues années. N'ont pas été considérées comme titres de propriété des quittances d'achat d'objets mobiliers ou les mentions d'une police d'assurances établie au nom de la revendiquante (Boulogne-sur-Mer, 18 juin 1927, *Mém.*, p. 408).

« Dans le cas où la femme, directement poursuivie, ferait devant le tribunal civil opposition aux poursuites pour le motif qu'elle ne serait pas inscrite au rôle, le percepteur devrait conclure à l'incompétence de cette juridiction pour apprécier si le rôle est ou non opposable à la femme (Cons. d'Et., 8 mars 1908, *Mém.*, p. 378).

« Le mobilier existant lors du mariage ou échu depuis est réputé, sauf preuve contraire, établi suivant le droit commun à l'égard des tiers (C. civ., art. 1499, loi du 29 avril 1924).

« La femme mariée sous le régime de la communauté réduite aux acquêts ne peut donc revendiquer comme existant lors du mariage le mobilier saisi, si elle ne justifie de son droit de propriété par un inventaire ou autre acte régulier permettant de la distinguer. En cas de confusion, le droit de la femme se trouverait transformé en une simple créance, contre son mari (C. civ., art. 1499 ; Florac, *Mém.*, p. 205).

« Pour faire opposition aux poursuites du percepteur, la femme doit être autorisée de son mari, même si elle est en instance de divorce (Seine, 7 août 1906, *Mém.*, 1907, p. 517) »¹.

Le mari est-il responsable de la contribution mobilière établie au nom de sa femme ? A cet égard, une distinction doit être faite ; nous avons vu que pendant le mariage l'imposition au nom de la femme ne peut entraîner la décharge de la contribution en cause, qu'il s'agisse d'une erreur administrative ou que le mari soit venu, entre le travail des mutations et le 1^{er} janvier, habiter dans un logement précédemment occupé par sa femme et pour lequel elle a été personnellement cotisée². Il va de soi que le montant de la cote peut alors être demandé au mari.

1. Blanchon et de Celles, *Dictionnaire des percepteurs*, V^o Femme, § V.

2. *Supra*, n^{os} 36 à 39.

Mais il n'en est plus de même lorsque la femme séparée de biens occupe une résidence distincte pendant la durée de l'instance en divorce ou en séparation de corps ou lorsqu'un jugement a prononcé la séparation de corps. Dans ces hypothèses, si le mariage n'est pas rompu, le ménage est cependant juridiquement dissocié et les charges de l'un des époux ne peuvent être supportées par l'autre.

Enfin, le mari n'est pas responsable de l'impôt établi au nom de sa femme, au titre de l'année du mariage et d'après la situation existant au 1^{er} janvier de ladite année, étant remarqué qu'une charge du ménage ne peut naître avant la célébration de celui-ci. Toutefois, le cas échéant, cette dette paraît devoir, conformément à l'article 1409-1^o du Code civil, faire partie du passif de la communauté.

113. — *De l'impôt général sur le revenu.*

Le Conseil d'Etat n'avait pas adopté, en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, la même attitude qu'en matière de contribution mobilière. Il résultait notamment de l'arrêt précité du 29 avril 1936, statuant sur une espèce relative aux deux genres d'impôts que, si en vertu du principe de l'imposition par foyer, le chef de famille avait seul la qualité de contribuable et, comme tel, était seul redevable de l'impôt, la cotisation à laquelle le mari était assujéti ne constituait pas à l'égard de la femme séparée de biens une charge commune dont elle était tenue et n'avait pas, par suite, le caractère d'une dette dont elle pouvait être déclarée responsable. Cette jurisprudence, consacrant des solutions opposées pour des impôts de même nature et admettant que l'impôt général ne rentre pas dans la catégorie des dépenses utiles aux besoins du ménage que les dispositions du Code civil mettent à la charge de la femme mariée séparée de biens en cas d'insolvabilité de son mari¹ avait fait l'objet de critiques².

Le Code général des impôts directs, pour garantir les droits du Trésor, a mis fin à cette situation. D'après les

1. Cons. d'Et., 21 mars 1930 (R.O., n° 5434).

2. Voir notamment note M. Trotabas (D.P., 1927.3.49).

articles 141, 2^e alinéa et 392, « la femme séparée de biens et vivant avec son mari est solidairement responsable du paiement de l'impôt général sur le revenu établi au nom de son mari ». Il n'existe donc plus, en principe, au point de vue du recouvrement de différence entre la contribution mobilière et l'impôt général. Mais il n'en est pas de même en fait puisque les 3^e et 4^e alinéas du texte précité décident que, toutefois, la responsabilité de la femme « est limitée à la proportion correspondant à celle de ses revenus propres, par rapport à l'ensemble des revenus du ménage au cours de l'année dont les revenus ont servi de base à l'impôt, si l'intéressée a produit une déclaration spéciale indiquant le montant des revenus dont elle a personnellement disposé pendant ladite année. Cette déclaration, dont il est accusé réception, est adressée au contrôleur des contributions directes dans le délai ordinaire des déclarations relatives à l'établissement de l'impôt général ».

Ce texte doit-il être appliqué littéralement et la femme n'est-elle pas tenue au paiement de l'impôt lorsqu'elle n'est pas séparée de biens ? S'il en était ainsi, la responsabilité du chef de famille apparaîtrait « comme la rançon des pouvoirs que la loi accorde au mari, sinon dans l'administration des biens, du moins dans la disposition des revenus du ménage »¹. Nous ne pensons pas que cette solution puisse être admise ; l'obligation de la femme ne saurait être moins stricte et sa situation moins onéreuse sous des régimes matrimoniaux qui lui accordent, au point de vue de son patrimoine, une indépendance moins étendue que la séparation de biens.

La femme séparée de biens et qui ne vit pas avec son mari n'encourt aucune responsabilité, même si le mari n'a pas demandé l'établissement d'une imposition distincte conformément à l'article 106-1^o du Code général des impôts directs. Mais s'il a usé de cette faculté, il ne semble pas pouvoir être contraint au paiement de la cotisation de sa femme.

1. Conclusions de M. Latournerie, Commissaire du gouvernement, *Le Temps*, 9 mai 1936.

La situation du mari au regard de l'impôt général dû par la femme par application de l'article 106, 3^e alinéa, du Code général des impôts directs, pour les revenus dont elle a disposé pendant l'année de son mariage jusqu'à la date de celui-ci doit recevoir la même solution que nous avons adoptée en ce qui concerne la contribution mobilière établie au nom de la femme au titre de l'année du mariage¹.

Au cas de décès du mari, lorsque, après l'ouverture de la succession, il est procédé au recouvrement des omissions ou insuffisances constatées dans l'assiette des contributions, soit de l'année du décès, soit de l'une des trois années précédentes, l'imposition est établie au nom de la succession et les ayants-droit sont tenus solidairement d'en acquitter le montant. Lorsque, pour l'application de cette disposition, l'Administration mentionne sur le rôle, indépendamment du nom du défunt celui d'une personne qui est censée représenter la succession, elle ne peut légalement le faire qu'autant que ladite personne figure parmi les ayants-droit, tenus solidairement du paiement de l'impôt ; tel n'est pas le cas de la veuve lorsque celle-ci, n'ayant recueilli dans la succession qu'un droit d'usufruit, dans les conditions de l'article 767 du Code civil, ne peut être l'objet, de la part des créanciers du défunt, d'une action directe en paiement du capital de leur créance².

Signalons enfin que le versement effectué par une femme mariée séparée de biens doit être imputé, en premier lieu,

1. *Supra*, n° 112, dernier alinéa.

2. Cons. d'Et., 20 mars 1937 (*R.O.*, 1937, p. 182) ; — La Cour de Paris a de même jugé que, si, sous le régime de la séparation de biens, le mari, à qui la femme a laissé l'administration de tous ses biens de par un mandat tacite, n'est pas soumis à justifier l'emploi des revenus de la femme et ne doit à celle-ci que la représentation des fruits existants au moment où ledit mandat a pris fin, il ne peut toutefois rejeter sur elle des dépenses qui, régulièrement, devaient être couvertes par les revenus qu'elle a abandonnés à sa libre disposition et dont le paiement entre dans les obligations du mari aux termes de l'article 1580 du Code civil.

En conséquence, le mandat tacite donné au mari ayant pris fin, du fait de l'ordonnance de non-conciliation intervenue sur une demande de séparation de corps formée par la femme, le mari, qui a été contraint postérieurement de payer au percepteur une somme réclamée pour l'impôt général sur le revenu au titre de l'année précédente, ne saurait réclamer à la femme le montant de cet impôt, lequel étant à la charge des revenus de celle-ci perçus par le mari pendant cette même année, devait être couvert par ces revenus (9 mars 1936, S., *Chr. hebdomadaire*, n° 15).

sur les cotes dont elle est solidairement responsable. La circonstance que l'imputation aurait été faite par erreur sur une cote due personnellement par son mari ne permet pas de considérer que l'intéressée ne s'est pas valablement acquittée de sa dette, encore bien que cette imposition aurait été indiquée sur la quittance. Mais, si l'imputation une fois opérée, il reste un excédent, il y a lieu de le retenir pour l'affecter à l'extinction de la dette du mari¹.

Le système admis par la jurisprudence en matière de contribution mobilière et consacré par la loi pour l'impôt général sur le revenu laisse subsister des hypothèses dans lesquelles la responsabilité de la femme séparée de biens ne peut être invoquée pour le paiement des cotes dont le mari est redevable. Aussi, considérable est l'intérêt qui s'attache à la surveillance des séparations de biens judiciaires dans le but d'éviter que la disparition du régime matrimonial adopté par les époux soit réalisée en fraude des droits du Trésor. A cet égard, nous ne pensons pas inutile de rappeler les obligations qui incombent au service du recouvrement :

« Chaque fois que la possession du gage est contestée par un tiers, les comptables ont le devoir d'examiner soigneusement les titres invoqués par le revendiquant et de rechercher si l'autorité juridique de ces titres ne peut être discutée par l'une des actions dont le législateur par l'article 19 de la loi du 10 août 1922 (Circ. 10 août 1922, p. 96 et suiv. ; 15 mai 1924, p. 38 et suiv.) a facilité l'exercice au Trésor.

« En ce qui concerne plus spécialement la séparation judiciaire de biens, l'existence d'un jugement prononçant la séparation de biens entre deux époux dont l'un est redevable d'impositions élevées doit appeler toute l'attention du percepteur.

« Il a donc à rechercher si la disparition du régime matrimonial antérieur ne dissimule pas une fraude de nature à porter un préjudice immédiat au Trésor ou à contrarier les mesures qu'il pourrait être ultérieurement amené à prendre dans l'intérêt du recouvrement.

« Le préjudice peut résulter, soit de l'attribution à la

1. Cons. d'Et., 8 mars 1937 (*R.O.*, 1937, p. 145).

femme mariée sous le régime de la communauté légale ou conventionnelle des éléments apparents de la communauté, soit de la privation pour le mari ou la communauté des revenus, parfois importants des propres de la femme. Par ailleurs, possession valant titre en fait de meubles, la séparation de biens facilite au débiteur la fraude qui consiste à louer au nom de sa femme un appartement dont l'ameublement sera réputé appartenir à celle-ci ou à acquérir par le même moyen un fonds de commerce soustrait à toute action du Trésor.

« Si l'une de ces manœuvres est à redouter, immédiatement ou même à longue échéance, le comptable détenteur des rôles devra rechercher à quelle date le jugement de séparation de biens a été, conformément aux dispositions de l'article 872 du Code de procédure civile, affiché par extraits dans l'auditoire des tribunaux civils et consulaires du domicile du mari.

« Cette publicité remonte-t-elle à moins d'un année ? Le Trésor est alors en droit, en sa qualité de créancier du mari, d'attaquer par voie de tierce opposition le jugement de séparation de biens pour en faire prononcer l'annulation (C. civ., art. 1447, C. de proc. civ., art. 873). Dans le cas où le jugement ne serait pas encore rendu, il suffirait d'intervenir à l'instance selon les formes du droit commun (C. de proc. civ., art. 339 et suiv.).

« Le délai fixé par l'article 873 du Code de procédure civile expiré, la femme bénéficiaire d'une séparation de biens obtenue en fraude des droits de l'Etat n'est pas à l'abri de toute atteinte.

« En effet, la séparation de biens est un premier acte qui est suivi d'un second non moins important : la liquidation de la communauté matrimoniale et des reprises de la femme. Cet acte distinct peut être attaqué par voie d'action paulienne (C. civ., art. 1167) ou d'action en déclaration de simulation (C. civ., art. 1131), actions qui ne sont soumises qu'à la prescription trentenaire de l'article 2262 du Code civil.

« Il convient alors de rechercher les conventions matrimoniales et l'état liquidatif des reprises pour voir si la femme n'a pas reçu plus que ce à quoi elle avait droit.

Même dans l'hypothèse d'une liquidation régulière en la forme, l'acte serait attaquable si, contrairement au principe essentiel de l'égalité des co-partageants (C. civ., art. 832 et suiv.) la femme avait reçu la totalité ou la majeure partie de l'actif apparent de la communauté et si, sous couleur de récompense, le mari avait fait passer dans le patrimoine de son épouse des éléments saisissables de son propre patrimoine.

« Il y a lieu, en outre, de vérifier la valeur des biens remis à la femme pour le remploi de ses reprises et de s'assurer que cette valeur, pour les besoins de la cause, n'a pas été nettement sous-estimée.

« On rappellera enfin, qu'aux termes de l'article 1444 du Code civil est nulle de plein droit toute séparation de biens, qui, bien que prononcée en justice, n'a pas été exécutée par le paiement réel des droits et reprises de la femme, effectué par acte authentique ou, au moins, par des poursuites commencées dans la quinzaine du jugement et non interrompues depuis »¹.

114. — *De la contribution foncière.*

Comme pour tous les autres impôts perçus au moyen d'un rôle nominatif, le débiteur de la contribution foncière est, au premier chef, le contribuable au nom duquel ledit rôle a été rédigé. Mais le privilège spécial dont jouit le Trésor à l'égard de la contribution en cause lui confère un droit de préférence et un droit de suite sur les fruits de l'immeuble imposé. Il s'ensuit que le paiement de l'impôt peut être demandé à l'époux qui, non inscrit au rôle, a, en droit par l'effet des conventions matrimoniales, ou en fait, la jouissance de l'immeuble².

Au point de vue du contentieux, le Conseil d'Etat a décidé que le mari administrant seul les biens de la communauté et pouvant seul exercer les actions en justice intéressant cette dernière, une femme mariée sous un régime

1. *Mémorial des percepteurs*, 1927, p. 224 à 227.

2. Un immeuble dotal, malgré son caractère d'inaliénabilité pourrait être vendu, à la suite d'une procédure d'expropriation, pour le paiement de la contribution foncière (Limoges, 7 juin 1864, *Mém.*, 1865, p. 22).

de communauté est sans qualité pour demander une réduction de la contribution foncière établie sur ses immeubles propres¹.

Mais la femme séparée de biens de son mari peut réclamer contre l'impôt foncier afférent aux immeubles dont elle est propriétaire².

115. — *Des impôts professionnels.*

Les impôts professionnels, parmi lesquels peuvent être rangés la contribution des patentes, les impôts cédulaires dont l'établissement incombe à l'Administration des Contributions directes à l'exception de la contribution foncière, la taxe à la production, les contributions indirectes et les droits de douane, ne paraissent pas devoir être séparés pour l'étude du recouvrement. Bien qu'ils rassemblent des impôts indirects et des impôts directs et que parmi ces derniers se trouvent réunis à l'une des « quatre vieilles » quelques impôts nouveaux, leur paiement soulève les mêmes problèmes et doit recevoir les mêmes solutions.

La responsabilité du mari à l'égard des impôts dont sa femme est redevable a pour unique fondement l'autorisation qu'il a donnée à son épouse de se livrer à l'exercice d'une profession. Mais il est traditionnel que celui qui autorise ne s'oblige pas ; aussi le créancier de la femme n'a-t-il en principe action que sur les biens de sa débitrice et non sur ceux du mari qui l'a autorisée.

Cependant une règle contraire est prévue par l'article 1419 du Code civil lorsque les époux sont communs en biens : « Les créanciers peuvent poursuivre le paiement des dettes que la femme a contractées avec le consentement du mari, tant sur tous les biens de la communauté que sur ceux du mari ou de la femme » et l'article 3, 4^e alinéa, de la loi du 13 juillet 1907, relative au libre salaire de la femme mariée et à la contribution des époux aux charges du ménage, dispose que « le mari n'est responsable ni sur les biens ordinaires de la communauté, ni sur les siens, des

1. Cons. d'Etat, 9 décembre 1932 (dame Truchon, Vienne, *R.O.*, n° 5928 ; *Dup.*, 1933, p. 230).

2. Cons. d'Et., 28 mars 1930 (dame Rauzy, Bouches-du-Rhône).

dettes et obligations contractées autrement que dans l'intérêt du ménage par la femme, même lorsqu'elle a agi dans la limite des droits que lui confère l'article 1^{er}, mais sans autorisation maritale ». Il s'ensuit que, sous un régime de communauté « par le seul fait de l'autorisation maritale, le créancier acquiert le droit de poursuivre tous les biens des époux, non seulement les biens communs mais même les propres du mari »¹.

Telle paraît bien être la solution admise par la jurisprudence² et la doctrine³ à l'égard de la créance d'impôt.

Lorsque la responsabilité du mari peut être invoquée, il importe peu que la séparation de corps ou le divorce des époux aient été prononcés avant l'ouverture des poursuites, ces événements ne pouvant ôter au mari sa qualité de débiteur solidaire des dettes de son ex-femme⁴.

Mais il va de soi que le mari est seulement débiteur secondaire de l'impôt et ne peut être actionné sur ses biens que lorsque sa femme est insolvable; les actes de poursuites signifiés à celle-ci sont valables alors même qu'ils n'auraient pas été également signifiés au mari⁵.

La femme ne saurait être personnellement mise en cause pour le paiement d'impôts dont est redevable son mari, qui exerce une profession. Il a été jugé notamment que la cotisation relative à la contribution des patentes ne peut être réclamée à la femme séparée de biens lorsqu'elle figure au rôle sous le nom du mari⁶.

Les impôts en cause peuvent être, lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté, recouvrés sur les biens communs. Toutefois, la question se pose de savoir si

1. A Colin et H. Capitant, *op. cit.*, t. III, p. 113.

2. Contribution des patentes : Cons. d'Et., 9 août 1880 (M.d. F. c. Raucoules sous R.O., n° 4014); — Taxe sur le chiffre d'affaires : Cons. d'Et. 7 juillet 1927 (Bergerot, *R.I.* article 2150); — 1^{er} juillet 1935 (S., 1936.3.123); — Impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux : Nîmes, 20 janvier 1926 (cité par Bocquet, *op. cit.*, t. II, p. 431 et Froger, *op. cit.*, p. 152).

3. Tardieu, *op. cit.*, n° 633; — Wahl, *op. cit.*, p. 69; — Allix et Lecercle, *op. cit.*, t. I, p. 418; — Bocquet, *op. cit.*, t. II, p. 431; — Froger, *op. cit.*, p. 152. — Blanchon et de Celles, *op. cit.*, V° Femme, § V. — Maguéro, *op. cit.*, n° 935; — *R.I.*, article 2150.

4. Taxe sur le chiffre d'affaires : Cons. d'Et., 1^{er} juillet 1935 (S., 1936.3.123)

5. Taxe sur le chiffre d'affaires : Cons. d'Et. 1^{er} juillet 1935 (S., 1936.3.123).

6. Bourges, 12 mars 1909, *Mém.*, p. 496.

les biens réservés de la femme répondent des impôts établis au nom du mari. Sans doute, malgré les règles spéciales auxquelles ils sont soumis, ces biens ne cessent pas de faire partie de la masse commune ; mais tous les créanciers du mari n'ont pas le droit d'en effectuer la saisie. Il en est seulement ainsi pour les créanciers qui ont contracté avec le mari dans l'intérêt du ménage¹. Ce caractère qui a été reconnu par la jurisprudence à la contribution mobilière, et que certains auteurs attribuent à la contribution des patentes², ne paraît pas compatible avec la nature des impôts professionnels.

Enfin, le recouvrement des cotisations établies au nom de la femme, antérieurement au mariage, paraît gouverné par les principes admis précédemment en matière de contribution mobilière et d'impôt général sur le revenu³.

116. — *Des droits de mutations par décès, d'enregistrement et de timbre.*

Traiter du recouvrement des droits de mutations par décès, d'enregistrement et de timbre serait reprendre les développements que nous avons consacrés à l'étude de ces impôts⁴.

Nous nous bornerons donc à indiquer qu'à l'égard de la validité des actes de poursuites, une distinction doit être faite selon que les époux ont ou n'ont pas adopté un régime de communauté.

Dans l'affirmative, d'après l'article 1428, 2^e alinéa du Code civil, le mari peut exercer seul toutes les actions mobilières qui appartiennent à la femme et cette faculté lui est donnée aussi bien en demandant qu'en défendant. Il s'ensuit que la contrainte doit être décernée contre le mari pour le paiement des droits dus par son épouse sans qu'il soit nécessaire, à peine de nullité, que signification ait été faite en outre à la femme⁵.

1. Loi du 13 juillet 1907, article 2, alinéa 2.

2. Froger, *op. cit.*, p. 151 ; — Blanchon et de Celles, *op. cit.*, V^o Femme, § V.

3. Voir *supra*, n^{os} 112 et 113.

4. Voir *supra*, n^{os} 100 à 108.

5. Cass., 2 janvier 1850, Inst. 1857, § 17 ; — Moulins, 11 décembre 1889 (*J.E.*, 23.468) ; — Saint-Malo, 14 janvier 1893 (*R.E.*, 416 ; *J.E.*, 24.343, § 20).

Toutefois, la contrainte décernée contre celle-ci est valable lorsque les droits sont, de son chef, à la charge de la communauté¹. La nullité ne serait encourue que si les droits devaient rester étrangers aux biens personnels du mari comme aux biens communs.

Lorsque les époux sont mariés sous un régime qui ne comporte aucune masse commune, la contrainte doit être décernée d'une part, contre la femme et, d'autre part, contre son mari qui doit l'autoriser à défendre à l'action engagée par l'Administration. La signification de la contrainte doit pareillement être faite aux deux époux², à moins que l'autorisation du mari, interdit ou absent, ne soit pas susceptible d'être demandée.

Cependant une double notification n'est plus nécessaire sous le régime de la loi du 18 février 1938 qui permet à la femme d'ester en jugement sans autorisation de son mari.

1. Orléans, 24 mai 1905 (*R.E.*, 3919 ; *R.P.*, 11.019).

2. Bordeaux, 28 mai 1906 (*R.E.*, 4175 *U J.E.*, 27.207).

TITRE IV

DES PEINES QUI SANCTIONNENT LA FRAUDE FISCALE

CHAPITRE UNIQUE

DES PEINES QUI SANCTIONNENT LA FRAUDE FISCALE

117. — Pour limiter l'évasion fiscale et lutter avec quelques chances de succès contre les contribuables qui, souvent n'hésitent pas à se dérober à leur devoir fiscal, le législateur a été amené à édicter des pénalités sévères et nombreuses. Celles-ci ne sont pas toutes de même nature et un départ doit être établi : l'application des unes est le fait direct de l'Administration ; les autres sont prononcées par les tribunaux.

Les premières constituent des suppléments d'impôt ; elles « font partie des mesures destinées à garantir la perception des impôts et présentent, dès lors, un caractère nettement, voire exclusivement fiscal »¹. Ce sont les majorations et droits en sus par lesquels les agents du fisc sanctionnent de leur propre autorité, dans les cas prévus par la loi, les retards, insuffisances ou omissions commis dans les déclarations souscrites par les assujettis ; applications

1. Note de M. Trotabas, sous C.E., 7 janvier 1927 (D.P., 1927.3.35). — « Ces sanctions n'ont qu'un caractère fiscal, il s'agit de pénalités qui sont encourues, comme la généralité des pénalités fiscales, par le seul fait de la contravention à la loi, sans que l'intention frauduleuse ou la mauvaise foi soient nécessaires ». (M. Deligne, Commissaire du Gouvernement, *J.O.*, Sénat, p. 886).

du pouvoir fiscal, les principes du droit pénal leur sont étrangers. Sans doute, les tribunaux peuvent être appelés à se prononcer sur leur validité ou leur quotité, soit principalement si le contribuable estime que la pénalité lui a été infligée à tort, soit, accessoirement, lorsque le principal de l'impôt est l'objet d'une contestation ; mais alors « le juge tend à faire figure de supérieur hiérarchique : il contrôle le contrôle fiscal. Dès lors, son intervention n'a pas pour effet de dénaturer une sanction qui, fiscale dans son origine, doit rester fiscale »¹.

Les secondes, au contraire, répriment de véritables délits fiscaux. Elles peuvent atteindre, outre le contribuable lui-même, des personnes dont les agissements ou les négligences facilitent la fraude de ce dernier ; ce sont, par exemple, en matière d'impôts directs, l'amende prononcée par le Conseil de préfecture, statuant comme en matière de contravention contre les employeurs, chefs d'entreprise, débiteurs de pensions ou de rentes viagères pour non déclaration, dans les conditions prévues par les articles 67 à 70 du Code général des impôts directs, des rémunérations, pensions ou rentes viagères par eux payées² ; l'amende et l'emprisonnement appliqués par le tribunal correctionnel à toute personne qui, en vue de faire échapper à l'impôt tout ou partie de la fortune d'autrui, s'entremet soit en favorisant des dépôts de titres à l'étranger, soit en y encaissant ou y faisant encaisser, en y négociant ou y faisant négocier les coupons, soit en émettant ou en encaissant des chèques pour le paiement des dividendes, intérêts, arrérages ou produits quelconques des valeurs mobilières³. Comme tout autre délit le délit fiscal existe seulement lorsque sont réunis tous ses éléments constitutifs parmi lesquels le plus important est l'intention frauduleuse. Le rôle de l'Administration se limite à saisir le tribunal compétent auquel incombe la tâche d'apprécier l'infraction commise et d'appliquer les sanctions légales.

De nombreuses différences existent entre ces deux sortes

1. Note de M. Trotabas, précitée.

2. Code général des impôts directs, article 71.

3. Code général des impôts directs, article 148.

de pénalités. Nous n'en retiendrons cependant que deux à titre d'exemple; les majorations et droits en sus sont seuls susceptibles de remises gracieuses prononcées par l'Administration ou le Ministre¹; de plus ne participant pas du caractère personnel de la peine ils peuvent seuls être établis après le décès du contribuable.

Enfin, le législateur ne s'interdit pas de modifier la composition des catégories en cause. C'est ainsi que certains délits peuvent être supprimés et les faits qui les constituent deviennent passibles de peines fiscales; des réformes de cet ordre ont été réalisées par l'article 4 d'un décret-loi du 25 août 1937 pour sanctionner la déclaration sciemment inexacte des avoirs à l'étranger² et par l'article 5 d'un décret-loi du 8 juillet 1937 à l'égard de tout agent d'affaires, expert ou toute autre personne, association, groupement ou société faisant profession de tenir ou d'aider à tenir les écritures comptables de plusieurs clients qui a apporté son concours à l'établissement de documents ou renseignements reconnus inexacts³.

118. — De la responsabilité maritale à l'égard des pénalités fiscales.

Les deux groupes de sanctions doivent être envisagés séparément et paraissent appeler des solutions distinctes au point de vue de la responsabilité maritale à l'égard des pénalités fiscales.

Les majorations et droits en sus étant des suppléments d'impôts, sont à la charge de l'époux auquel incombe le paiement de la dette principale. Les règles d'assiette et de recouvrement que nous avons étudiées leur sont, en tous points, applicables. C'est pour cette raison que la Cour de cassation, après avoir admis que le père administrateur légal des biens de ses enfants mineurs et le mari commun

1. Ce droit n'appartient pas au juge : en ce sens, trib. correctionnel du Nord, 23 novembre 1926 (D.H., 1927, p. 131) : « Il appartient à l'autorité administrative seule d'apprécier, en vertu de son souverain pouvoir de remise et de transaction, la mesure dans laquelle les circonstances peuvent justifier éventuellement une application restreinte et bienveillante des diverses confiscations prononcées ».

2. Code général des impôts directs, article 133.

3. Code général des impôts directs, article 149.

en biens n'étaient pas redevables des droits en sus et de l'amende pour retard en matière de mutations par décès, a reconnu la responsabilité du premier par un arrêt en date du 11 février 1925 et ne pourra maintenir sa jurisprudence à l'égard du second¹.

En est-il de même en ce qui concerne les peines applicables aux délits fiscaux ?

« Le principe de la personnalité des peines s'oppose à l'établissement d'une responsabilité pénale du fait d'autrui analogue à la responsabilité civile de l'article 1384 Code civil. Il s'ensuit qu'une poursuite pénale ne peut être dirigée que contre les auteurs, co-auteurs ou complices d'une infraction dans les conditions que la loi détermine. Aucune peine ne peut être prononcée contre toute autre personne, dut-elle répondre civilement du fait du délinquant, pas même une amende qui est une peine »².

Ce principe gouverne sans aucun doute l'emprisonnement que la loi fiscale édicte en certaines matières.

Mais la jurisprudence admet que si l'amende fiscale constitue une pénalité à l'égard du délinquant, elle revêt le caractère de réparation civile à l'égard de l'Etat. Par suite la responsabilité des tiers peut être engagée conformément aux dispositions des articles 1382 et suivants du Code civil³.

La doctrine enseigne, en général, que l'énumération par l'article 1384 du Code civil des personnes responsables du fait d'autrui est limitative et que l'on ne peut étendre par analogie l'interprétation de ce texte⁴. Le mari ne serait donc pas tenu des conséquences des actes de sa femme qui causent un dommage à autrui⁵.

Il a été soutenu cependant que la responsabilité générale du fait des choses que l'on a sous sa garde aurait pour pen-

1. Voir *supra*, n° 104.

2. G. Vidal, *Cours de droit criminel*, p. 559.

3. Hatiez, *De la contravention fiscale (contributions indirectes) devant la juridiction répressive*, nos 28 et 29 ; — G. Vidal, *op. cit.*, p. 559.

4. M. Planiol et G. Ripert, *Traité pratique de droit civil français*, t. VI, *Obligations*, par P. Esmein, n° 626 ; — Jossierand, *Cours de droit civil français* t. II, n° 490.

5. *Reg.*, 21 octobre 1901 (D.P., 1901.1.524) ; — *Crim.*, 15 décembre 1911 (S., 1914.1.54).

dant une responsabilité générale du fait des personnes dont on doit répondre¹. Cette thèse reposerait sur le fait que « depuis la fin du XIX^e siècle, et sur un terrain de plus en plus large, l'article 1384, 1^{er} alinéa a pris figure dans les arrêts comme dans la doctrine d'une disposition indépendante, règle générale et absolue édictant la responsabilité de toute personne quant au fait des choses qu'elle a sous sa garde »². Spécialement, si la femme n'est pas visée par ce texte, elle agit souvent en vertu d'un mandat tacite de son mari. « Ce contrat établit donc un lieu de préposition entre les deux époux » et engendre la responsabilité délictuelle et quasi-délictuelle du mari à l'égard « des actes de sa femme dans la mesure où ceux-ci rentrent dans le cadre du mandat tacite, ou ont été commis à propos de l'exécution de ce mandat ». « En l'absence même de tout mandat tacite, on peut dire que l'autorité maritale donne au mari le droit de donner des ordres à sa femme et crée l'état de subordination exigée »³.

Pour si intéressante que soit cette théorie, nous ne pensons pas toutefois qu'elle soit applicable aux amendes sanctionnant les délits fiscaux commis par la femme ; en effet, pour étendre au mari la responsabilité du fait des personnes dont on doit répondre, nos auteurs invoquent, soit l'existence « d'un rapport de préposition » entre les deux époux, soit une mission générale de surveillance que le mari doit assumer.

Mais nous avons vu, notamment en matière de contribu-

1. J. Bichot, *L'autonomie de la responsabilité du fait des choses et du fait d'autrui devant la jurisprudence contemporaine* ; — R. Savatier (D.H., *Chronique*, 1933, p. 81 et suiv.).

2. R. Savatier (D.H., *Chronique*, 1933, p. 81 et suiv.).

3. J. Bichot, *op. cit.*, p. 128-129 ; — Trib. Verdun, 3 avril 1901 (P., 1903.2. 72, *Rev. trim.*, 1903.652) ; — Alexandrie, 24 décembre 1925 (S., 1927.4.8). — Si M. Savatier préconise l'interprétation extensive de l'article 1384 du Code civil à l'égard notamment du mineur et de l'aliéné, il estime cependant que le mari ne doit pas répondre de plein droit des actes de son épouse : « L'expansion des responsabilités légales arrive, en quelque sorte, trop tard pour cela. Si elle s'était produite à l'époque où la puissance maritale empêchait véritablement la femme d'être une personne libre, il eût été logique d'aboutir à la responsabilité légale du mari pour ses actes. Mais les choses ont changé : l'indépendance conquise dans les mœurs par la femme moderne ne permet plus de considérer son mari comme un gardien responsable » (D.H. *Chronique*, 1933, p. 81 et suiv.).

tion des patentes et d'impôts cédulaires, que la femme ne peut être considérée comme contribuable si elle agit seulement en qualité de préposée du mari. Elle ne peut, dès lors, en principe, être personnellement responsable d'un délit fiscal. Il a pourtant été jugé que, au point de vue des contributions indirectes, la collaboration apportée par la femme au commerce du mari comporte la responsabilité fiscale de celle-ci en ce qui concerne les actes qu'elle accomplit en cette qualité¹; que, bien qu'un débit de boissons ait été ouvert sur la déclaration du mari et que la patente soit au nom de celui-ci, si le débit a, en fait, été géré par la femme, qui s'y tient continuellement, y sert les consommateurs et y met en ordre les marchandises, c'est à elle qu'il incombe d'observer les règlements, et, dès lors, en cas d'infraction auxdits règlements, c'est à bon droit qu'elle est poursuivie personnellement².

En dehors de tout rapport de commettant à préposé, la femme est elle-même redevable des droits et impôts afférents aux actes d'administration de son patrimoine qu'elle a la faculté d'accomplir ou à la profession qu'elle exerce. Dans les deux cas, il ne peut être soutenu qu'elle agit pour le compte ou sous la surveillance du mari puisqu'elle tient ses pouvoirs de la loi. Elle peut en user à son gré et si la loi du 13 juillet 1907 accorde à ce dernier, en cas d'abus par la femme des pouvoirs qui lui sont conférés, le droit d'en faire prononcer le retrait, on ne peut en conclure que la femme soit, en l'espèce, subordonnée à son mari.

Nous estimons, en conséquence, que sous tous les régimes matrimoniaux la dette née du délit ou quasi délit fiscal imputable à la femme ne peut être poursuivie que sur les biens personnels de celle-ci.

1. Paris, 19 janvier 1913 (*Gaz. Trib.*, 1913.1.264).

2. Caen, 12 février 1913 (*Gaz. Pal.*, 1913.2.153).

CONCLUSION

119. — *Critique de la responsabilité maritale en droit fiscal.*

Nous avons étudié dans son ensemble la question de la responsabilité maritale en droit fiscal. Ce n'est qu'un fragment du problème beaucoup plus vaste des rapports du droit fiscal et du droit privé.

En effet, par la diversité des principes dont elles s'inspirent, les solutions admises ne paraissent pas devoir être appréciées intrinsèquement, mais seulement en fonction du droit privé et du droit fiscal, partant en mettant l'un et l'autre en parallèle. Il s'ensuit que nous devons nous demander si les solutions en cause que nous avons adoptées au point de vue fiscal constituent des corollaires des propositions du droit privé ou sont, au contraire, en opposition avec elles.

A cet égard, une distinction s'impose entre les règles édictées par le législateur et les conséquences déduites par le juge.

Les dispositions législatives concernant la situation fiscale des époux sont, en réalité, fort peu nombreuses. Elles font complètement défaut en toute autre matière que les impôts directs dont le Code général y consacre cinq articles à peine. Si l'on tient compte de l'ampleur de nos Codes fiscaux, on est conduit à penser que le législateur s'est attribué une part bien faible dans l'application des impôts actuels à l'espèce pourtant nombreuse du contribuable marié. Cette brièveté est, à la vérité, assez générale en ce qui concerne la loi fiscale ; ainsi, le juge est à même par une interprétation souple et féconde de sauvegarder les droits des assujettis sans sacrifier les intérêts du Trésor.

Quoi qu'il en soit, l'article 106 du Code général des

impôts directs déclare le chef de famille imposable, tant en raison de ses revenus personnels que de ceux de sa femme, à moins qu'il n'ait réclamé pour elle une imposition distincte si elle est séparée de biens et ne vit pas avec lui. Il ajoute que la femme mariée est personnellement imposable pour les revenus dont elle a disposé pendant l'année de son mariage, jusqu'à la date de celui-ci ¹.

Nous ne ferons pas un nouveau commentaire de la deuxième partie de ce texte, qui s'applique à des revenus dont la femme a disposé avant son mariage. La première, au contraire, appelle quelques observations. Nous avons vu que l'imposition par foyer a été instituée en contre-partie des avantages accordés aux contribuables qui ont certaines personnes à leur charge ; les auteurs de la loi du 15 juillet 1914 ont estimé, à tort ou à raison, que si la famille était ainsi prise en considération au bénéfice de l'assujetti, il était préférable et logique de substituer la famille elle-même au contribuable pour l'assiette de l'impôt. Cette conception, fort intéressante, au point de vue de la justice fiscale, aboutit à faire supporter par le mari, chef de famille, un impôt assis sur des revenus dont il n'a pas disposé personnellement. Il y a là une contradiction évidente avec les règles du droit civil relatives aux régimes matrimoniaux. Cette contradiction n'est d'ailleurs pas unique puisque le texte en cause, sacrifiant à une situation de fait les principes de l'immutabilité des conventions matrimoniales et de l'indissolubilité du mariage, prévoit la possibilité d'imposer distinctement la femme séparée de biens qui ne vit pas avec son mari. Cette situation est sans doute regrettable ; mais elle est aussi sans remède étant remarqué qu'aucune limite, encore moins une loi antérieure votée, n'arrête l'activité du législateur.

Au contraire, l'article 141, dont l'article 192 se borne à reproduire une partie, a eu pour objet de faciliter le recouvrement de l'impôt général sur le revenu en prenant le contre-pied d'une interprétation jurisprudentielle qui tendait à exclure ledit impôt des charges du ménage ². Il institue la responsabilité solidaire de la femme séparée de

1. *Supra*, n^{os} 82 et 83.

2. *Supra*, n^o 114.

biens et vivant avec son mari pour le paiement de la cotisation établie au nom de ce dernier. Cette disposition, conforme au droit commun, unifie les solutions relatives à l'impôt général et à la contribution mobilière¹, lesquels sont de même nature puisque celle-ci, au moins à l'origine, visait à atteindre l'ensemble des revenus du contribuable. Toutefois, sous réserve de l'accomplissement de certaines formalités, la responsabilité dont il s'agit est restreinte à la proportion correspondant à celle des revenus propres de la femme par rapport à l'ensemble des revenus du ménage.

L'article 243, en considérant comme jouissant de leurs droits les veuves et les femmes séparées de leur mari, reconnaît à celui-ci seul la qualité de contribuable au regard de l'impôt mobilier. Il y a donc, à cet égard, identité de principes entre la contribution mobilière et l'impôt général sur le revenu ; le texte en cause cependant ne tient aucun compte des situations de fait² et côtoie de plus près le droit civil. Cela découle, à la vérité, de ce que l'impôt mobilier n'atteint pas un revenu réel, mais un revenu fictif manifesté par le loyer d'habitation, réputé proportionnel à l'ensemble des ressources de l'assujetti. La dette fiscale fait, dès lors, figure de supplément dudit loyer et participe comme lui des charges du ménage.

Enfin, l'article 283 est encore exorbitant du droit commun. Il dispose que les mari et femme séparés de biens ne doivent qu'une patente, à moins qu'ils n'aient des établissements distincts auquel cas chacun d'eux doit avoir sa patente et payer séparément les droits fixe et proportionnel. Peut-on reprocher à ce texte de ne pas respecter l'indépendance professionnelle des époux, indépendance consacrée notamment par la loi du 13 juillet 1907 ? Juridiquement, oui ; mais en pratique il n'en est plus de même ; si l'article 283, en effet, favorable aux contribuables mariés, diminue le montant total de l'impôt qui, normalement, incomberait aux époux, il ne met pas à la charge de l'un d'eux une dette personnelle à l'autre³.

1. *Supra*, n^{os} 113 et 114.

2. *Supra*, n^{os} 36 à 39.

3. *Supra*, n^{os} 52 et 53.

L'adaptation des textes fiscaux à la situation particulière des époux a donné lieu à maintes difficultés que les tribunaux ont eu à résoudre ; mais s'il ne faut pas s'étonner que, faute d'une construction doctrinale, certaines décisions aient quelquefois erré et que l'on puisse relever dans la jurisprudence quelques contradictions, dans l'application de la loi aux espèces nombreuses qui lui furent soumises, le juge s'est inspiré néanmoins, dans l'ensemble, de divers principes fondamentaux du droit privé.

Parmi ceux-ci s'inscrivent en premier lieu les droits de la femme mariée sur les produits de son travail personnel et les économies en provenant, droit reconnu et protégés par la loi du 13 juillet 1907. Cette loi gouverne l'assujettissement aux impôts professionnels dont l'importance est considérable puisqu'ils comprennent notamment quatre impôts cédulaires : la taxe à la production, les contributions indirectes, les douanes et, réserve faite des dispositions de l'article 283 du Code général des impôts directs, la contribution des patentes. Elle intervient encore pour asséoir au nom de la femme la contribution foncière due par un immeuble acquis avec des biens réservés¹.

Citons ensuite le principe de l'administration des biens qui détermine, d'une part, le contribuable à l'égard de l'impôt mobilier puisque la « jouissance des droits » ne s'entend pas de la possession réelle de moyens matériels d'existence mais bien de la possibilité juridique de posséder certaines ressources et d'en disposer² et, d'autre part, l'époux tenu de souscrire la déclaration de mutations par décès³.

Du principe de l'administration sont à rapprocher les règles relatives au droit de jouissance, *au jus fruendi*. Ces règles auxquelles les dispositions du Code général des impôts directs concernant la contribution foncière se réfèrent expressément en matière d'usufruit et d'emphytéose, décident de l'imposition de la femme à ladite contribution⁴.

1. *Supra*, n° 34.

2. *Supra*, n°s 36 à 39.

3. *Supra*, n°s 101 à 103.

4. *Supra*, n°s 16 à 34.

Le droit civil s'applique encore lorsqu'il s'agit du salaire que l'un des époux attribue à l'autre qui l'aide dans l'exercice de sa profession¹, de l'appréciation du nombre de parts possédées par les associés-gérants de sociétés à responsabilité limitée² ou de la nature des sommes versées par le mari à la femme pendant la durée de l'instance ou après le jugement prononçant la séparation de corps ou le divorce³. L'article 214 du Code civil, qui oblige la femme à la résidence commune joue aussi un rôle au regard de la contribution mobilière⁴; cette obligation est d'ailleurs maintenue par la loi du 18 février 1938.

Enfin, même à l'égard de l'impôt général sur le revenu qui apparaît pourtant comme exceptionnel par rapport au droit commun, le juge n'hésite pas à faire appel à ce dernier. Il en est notamment ainsi, comme pour les impôts cédulaires, pour les pensions qu'en certaines circonstances le mari peut verser à sa femme bénévolement ou en exécution d'une décision de justice⁵.

Quelles violations du droit privé peut-on opposer à cette liste imposante de solutions conformes à la loi civile ? En toute objectivité nous pensons qu'il en existe une seule relative à la femme que son mari n'a pas autorisée à exercer une profession. Nous avons indiqué en effet, que, dans cette hypothèse, la femme est passible des différents impôts professionnels ; nous avons, à cet égard, fait prévaloir le fait sur le droit et nous en avons donné les raisons à propos des impôts cédulaires⁶. Encore cette exception a-t-elle actuellement disparu, puisque la loi du 18 février 1938 a supprimé, en matière d'exercice d'une profession, la nécessité de l'autorisation préalable du mari.

Il est indéniable que cette insoumission à la loi commune était de peu d'importance si l'on se souvient au surplus

1. *Supra*, nos 68 à 70.

2. *Supra*, n° 71.

3. *Supra*, n° 72.

4. *Supra*, n° 40.

5. *Supra*, n° 87.

6. *Supra*, n° 63.

que l'autorisation tacite était admise au point de vue commercial et que la femme salariée était, en réalité, rarement nantie d'une habilitation expresse.

Aussi, pouvons-nous constater que, si, en d'autres circonstances, la jurisprudence s'est résolument écartée des principes du droit privé, le juge n'a ni détruit, ni entravé ni modifié l'organisation juridique, mais y a adapté ses solutions en ce qui concerne la responsabilité du mari en droit fiscal.

Faut-il en conclure que les résultats pratiques engendrés par l'application de ces mêmes solutions qui ne peuvent être juridiquement critiquées, ne sont pas discutables ?

Nous ne le pensons pas et un exemple en montrera clairement le motif : supposons que deux époux sont mariés sous le régime dotal et demeurent dans un immeuble paraphernal ; la femme exerce la profession de « cabaretière ayant billard » alors que le mari est « entrepreneur de diligences partant à jours et à heures fixes » ; il n'existe pas d'établissements distincts ; il résulte des principes qui précèdent que le mari est passible de la contribution mobilière à raison de la valeur locative du logement occupé, de la contribution des patentes pour les droits afférents à la profession qui comporte les droits les plus élevés, des divers impôts professionnels relatifs à son entreprise et de l'impôt général pour la totalité des revenus du ménage ; la femme est redevable de la contribution foncière assise sur l'immeuble et des impôts professionnels, autres que la patente, dans les mêmes conditions que son mari. Il s'ensuit, outre les risques de fraude et d'irrecouvrabilité, d'inutiles complications si l'on remarque que le créancier est toujours le même.

Nous estimons cependant que les imperfections de cet état de choses ne doivent pas être imputées à la subordination du droit fiscal au droit privé. Les causes sont, d'une part, l'ancienneté des règles relatives aux régimes matrimoniaux, règles qui n'ont pas suivi l'évolution économique et sociale, et, d'autre part, la trop grande complexité des lois d'impôts.

Aussi ne nous est-il pas possible de proposer une théorie nouvelle et rationnelle de la responsabilité du mari en droit fiscal, théorie qui ne peut naître que d'une réforme indispensable et urgente de notre droit civil et de notre droit fiscal.

Vu : le *Président de la thèse*,
Marc DESSERTAUX.

Vu : le *Doyen de la Faculté de Droit*,
Pierre-Louis LUCAS.

Vu et permis d'imprimer :
Dijon, le 7 mars 1938,
le *Recteur de l'Académie de Dijon*,
SPENLÉ.

ADDENDUM

La capacité civile de la femme mariée sous le régime de la loi du 18 février 1938

L'étude de la responsabilité du mari en droit fiscal nous a conduit à conclure qu'une théorie nouvelle et rationnelle en la matière ne pouvait naître que d'une réforme indispensable et urgente de notre droit civil et de notre droit fiscal.

Au moment où nous rédigeons cette conclusion, nous ne pensions pas que le législateur avait des préoccupations identiques. Pourtant, la loi du 18 février 1938, publiée au *Journal officiel* du 19, a modifié dans des limites qu'il importe de déterminer, la capacité civile de la femme mariée.

Il ne nous a pas paru utile cependant de reprendre intégralement notre ouvrage dans le but d'adapter nos solutions aux dispositions du nouveau texte. Outre que les études jurisprudentielles auxquelles nous nous sommes livré conservent un intérêt certain, la loi du 18 février 1938 laisse toute leur valeur à de nombreuses thèses que nous avons soutenues.

Les règles nouvelles gouvernant la responsabilité civile de la femme mariée ne sont cependant pas dépourvues d'influences sur la responsabilité du mari en droit fiscal. Aussi, nous a-t-il semblé indispensable de consacrer à leur examen quelques explications synthétiques, qui feront l'objet du présent addendum. Nous limiterons d'ailleurs volontairement nos développements à un commentaire

sommaire en indiquant succinctement les conséquences civiles et fiscales du texte dont il s'agit.

La loi du 18 février 1938 modifie en premier lieu les effets de la puissance maritale sur la personne de la femme mariée. L'article 213 du Code civil d'après lequel notamment la femme devait obéissance à son mari est abrogé. Il s'ensuit sans aucun doute la suppression du droit de contrôle que le mari pouvait, d'après la jurisprudence, exercer sur la correspondance de sa femme, aussi bien, semble-t-il, que le droit de surveiller les relations personnelles de celle-ci. La disparition du premier de ces droits paraît de nature à rendre plus égale la situation des époux plaçant en divorce ou en séparation de corps.

Par contre, bien que la première partie du même article ne soit pas reproduite dans le texte nouveau, il y a lieu de décider que le mari doit encore à l'heure actuelle protection à sa femme. On ne saurait admettre qu'à la faveur d'une loi destinée à rendre meilleure la condition de la femme mariée, le législateur ait délibérément ou par inadvertance fait disparaître un droit qu'elle possédait auparavant. A la vérité, il faut bien reconnaître, d'ailleurs, que le droit dont il s'agit présente surtout un intérêt théorique, une valeur de principe et qu'il n'existe pas, à notre connaissance, de décision de jurisprudence faisant application au point de vue pratique de la première partie de l'ancien article 213 du Code civil.

Le principe de l'obligation des époux à l'habitation commune qui faisait l'objet de l'ancien article 214 du Code civil n'est pas modifiée et a pris place dans le 1^{er} alinéa du nouvel article 213. Comme antérieurement le mari a le choix de la résidence du ménage ; la femme est obligée d'habiter avec le mari, celui-ci est tenu de la recevoir. Mais le droit du mari à cet égard n'est plus absolu. En effet, « un droit de recours au tribunal, statuant en chambre du Conseil, le mari dûment appelé et le ministère public entendu, est ouvert à la femme contre une fixation abusive de la résidence du ménage par le mari (art. 213 nouveau, 2^e al.) ».

Quels vont être les pouvoirs du tribunal ? Il ne peut en aucun cas, à moins que le mari n'offre pas à sa femme un

logement convenable¹, ou que celle-ci ne reçoive pas au domicile conjugal les ressources nécessaires à son entretien ou qu'elle y subisse des traitements offensants pour sa dignité d'épouse², attribuer à chacun des conjoints une résidence séparée ; cette possibilité n'est accordée au juge par l'article 236 du Code civil qu'en ce qui concerne l'ordonnance permettant de citer qui ouvre l'instance en divorce ou en séparation de corps. Il doit donc se borner soit à débouter la femme demanderesse, soit à fixer le lieu de la résidence commune des époux. Les magistrats ne sauraient en cette matière se montrer trop prudents, car un tel désaccord est le signe d'une mésentente réelle et profonde et constitue souvent le prélude du divorce. La question se pose en outre de savoir si, à défaut d'exécution volontaire, l'application du jugement peut être imposée par des moyens de contrainte ; à l'égard de la femme et sous l'ancien régime, la jurisprudence avait admis notamment que le mari pouvait user du concours de la force publique pour reconduire sa femme au domicile conjugal³ ; l'obligation de cohabitation n'ayant pas cessé d'exister les raisons de décider paraissent être identiques sous l'empire de la loi du 18 février 1938, étant remarqué au surplus que toute décision judiciaire revêtue de la formule exécutoire autorise l'emploi de la « *manus militaris* ». Toutefois, celle-ci peut être actuellement utilisée pour contraindre le mari aussi bien que la femme. Nous ne doutons pas, d'ailleurs, que ce moyen extrême soit en pratique complètement inopérant.

Enfin le 3^e alinéa de l'article 213 reconnaît que « la qualité de chef de famille cesse d'exister au profit du mari : 1^o dans le cas d'absence, d'interdiction, d'impossibilité pour le mari de manifester sa volonté et de séparation de corps ; 2^o lorsqu'il est condamné, même par contumace, à une peine criminelle, pendant la durée de cette peine ».

1. Req., 20 novembre 1860 (D.P., 61.1.305).

2. Req., 2 janvier 1877 (D.P., 77.1.162 ; S., 77.1.257) ; — 17 mars 1926 (S., 79.1.176).

3. Req., 9 août 1926 (*Rép. prat.* V^o Mariage, 762-2^o) ; — Nîmes, 20 février 1862 (D.P., 53.2.194) ; — 10 juin 1862 (D.P., 63.2.194) ; — Pau 11 mars 1863 (D.P., 63.2.193) ; — Paris, 7 janvier 1903 (D.P., 1903.2.16) ; — Chambéry, 27 octobre 1931 (D.H., 1931, p. 579 ; S., 1932.2.14).

Bien que cette disposition enlève au mari la « qualité de chef de famille », elle ne peut, compte tenu du fait qu'elle se trouve dans l'article 213 nouveau, avoir pour effet que de donner à la femme dans les hypothèses déterminées la faculté de choisir seule le lieu de sa résidence et d'exercer une profession sans que le mari puisse s'y opposer (C. civ., art. 216 nouveau, 1^{er} al.).

En principe, les règles d'établissement de la contribution mobilière ne sont pas modifiées puisque l'obligation à la cohabitation subsiste à l'égard des époux. Il importe seulement de signaler que si le mari est toujours imposable à raison de la résidence commune fixée par le tribunal, il est aussi redevable de la cotisation assise sur le logement occupé par lui-même ou par sa femme au cas où l'un d'eux ne se soumet pas à la décision de justice. La situation de fait ainsi créée n'exerce, en effet, aucune influence sur l'assiette de l'impôt mobilier.

D'après le 1^{er} alinéa de l'article 214 nouveau le mari doit toujours fournir à sa femme « tout ce qui est nécessaire à la vie selon ses facultés et son état ». Mais la suite du texte modifie, dans certains cas, la contribution des époux aux charges du ménage. Le 2^e alinéa dispose que « sur les biens dont elle a l'administration, la femme doit contribuer, proportionnellement à ses facultés et à celles de son mari, tant aux frais du ménage qu'à ceux d'éducation des enfants communs ». Ainsi se trouve généralisé le principe posé par l'article 1448 du Code civil à l'égard de la femme qui a obtenu la séparation de biens. Toutefois l'obligation de la femme séparée de biens par contrat ou paraphernale reste fixée par les articles 1537 et 1575. Les alinéas suivants réglementent la procédure par laquelle l'un des époux peut contraindre l'autre à subvenir, dans les limites prévues, aux dépenses qui lui incombent ; cette procédure n'est pas nouvelle et était organisée par les articles 6 à 10 de la loi du 13 juillet 1907, articles actuellement supprimés.

Ces modifications n'ont aucune conséquence au point de vue fiscal ; elles ne pourraient influencer que sur le recouvrement de la contribution mobilière et de l'impôt général mais le Conseil d'Etat a décidé que la côte mobilière établie au

nom du mari pouvait être poursuivie sur les biens de la femme¹ et que, d'autre part, l'impôt général ne rentrait pas dans les charges du ménage². Il n'en serait pas moins utile que les articles 141, 2^e alinéa, et 392 du Code général des impôts directs subissent un changement analogue à celui apporté par la loi du 18 février 1938 à l'article 214 du Code civil.

Le premier aliéna de l'article 215 nouveau décide que la femme mariée a le plein exercice de sa capacité civile. C'est, suivant M. Gabriel Delattre, rapporteur du projet devant la Chambre des Députés la « clef de voute de la réforme ». L'étendue de la nouvelle capacité de la femme mariée peut être aisément mesurée puisque la loi du 18 février 1938 énumère les dispositions anciennes du Code civil et de la loi du 13 juillet 1907 qui sont supprimées.

Parmi les textes devenus caducs, les anciens articles 215 et 217 du Code civil posaient le principe de l'incapacité de la femme mariée, l'un au regard des actes judiciaires, l'autre au regard des actes extrajudiciaires. De nombreux articles du Code ou des lois postérieures qui tiraient des conséquences de ce principe, à ce double point de vue, ou contenaient certaines exceptions n'avaient plus de raison de subsister et ont été supprimés.

Il s'ensuit tout d'abord que la femme peut sans autorisation ester en jugement. Ce droit lui appartient qu'elle plaide comme demanderesse ou comme défenderesse et devant toutes les juridictions. Aucune restriction ne doit non plus être fondée sur la qualité de l'adversaire de la femme, fût-il son mari, sur le régime matrimonial adopté ou sur l'objet du litige. Aussi les articles 216, 218, 221, 222, 224, 238-4^e alinéa et 311-3^e alinéa du Code civil et l'article 6 de la loi du 13 juillet 1907 qui accordaient à la femme, seule ou avec l'autorisation de justice, la possibilité d'engager certaines actions ou de suivre certaines procédures ont été abrogés.

De la suppression de l'ancien article 217 du Code civil il

1. *Supra*, n° 112.

2. *Supra*, n° 113.

résulte que la femme, même commune en biens, peut donner, aliéner, hypothéquer, acquérir à titre gratuit ou onéreux sans le concours du mari dans l'acte ou son consentement par écrit. Cette énumération n'était pas considérée comme limitative et il était admis que ce qui était interdit à la femme mariée, c'était de contracter. On doit pareillement reconnaître que dorénavant la femme mariée a la capacité requise pour contracter.

Nous ne pensons pas cependant que la femme ait acquis la possibilité d'aliéner seule ses immeubles. En effet, la loi du 18 février 1938 a laissé subsister l'article 1449, 3^e alinéa du Code civil, d'après lequel la femme « ne peut aliéner ses immeubles sans le consentement du mari ou sans être autorisée en justice à son refus ». Si la capacité de la femme séparée de biens est toujours limitée en matière d'aliénations immobilières, des droits plus étendus ne sauraient logiquement être reconnus à la femme non séparée et notamment à la femme commune en biens. Dans cette dernière hypothèse, d'ailleurs, l'article 1428, 2^e alinéa du Code civil interdit au mari d'aliéner les immeubles personnels de sa femme sans le consentement de celle-ci. Il s'ensuit qu'il ne peut même pas disposer seul de l'usufruit desdits immeubles, usufruit qui lui appartient pourtant comme chef de la communauté. Dès lors, et remarque étant faite que la femme ne pourrait éventuellement agir que sur la nue-propriété de ses biens propres, la reconnaissance à son profit d'un droit de disposition sans autorisation lui attribuerait, en cette matière, une capacité plus étendue qu'au mari. Un tel résultat ne peut évidemment être admis en l'état actuel de la législation.

La suppression des articles 219, 220 à 225, 311-3^e alinéa, 776-1^{er} alinéa, 1124 et 1125 (pour partie) du Code civil et de l'article 1^{er}-5^e alinéa de la loi du 13 juillet 1907 n'appelle aucun commentaire. Signalons cependant à cet égard qu'il est inutile d'avoir conservé les articles 5 du Code de commerce et 226 du Code civil qui reproduisent des dispositions disparues avec les articles 220 et 905 susvisés.

La nouvelle rédaction de l'article 776 du Code civil permet encore à la femme d'accepter seule une succession à elle échue. La portée de cette modification paraît devoir être assez limitée puisque les dispositions relatives aux régimes matrimoniaux et notamment les articles 1401 et 1411 et suivants concernant la composition active et passive de la communauté légale n'ont été l'objet d'aucun changement. Il en est encore de même au point de vue fiscal pour la responsabilité du mari à l'égard des droits simples et en sus et de l'amende pour retard en matière de mutations par décès. Le débiteur de ceux-ci est, en effet, celui des époux auquel doit appartenir l'administration de la part héréditaire recueillie¹ et si la loi du 18 février 1938 s'occupe de la capacité civile de la femme mariée, elle ne touche pas aux pouvoirs d'administration de celle-ci, pouvoirs qui demeurent réglés par les dispositions du Code civil.

L'article 216-1^{er} alinéa du Code civil dispose dans sa nouvelle rédaction, sauf dans les cas prévus par le 3^e alinéa de l'article 213, que le mari peut s'opposer à ce que la femme exerce une profession séparée. Il s'ensuit que, à moins de volonté contraire manifestée par le mari, la femme peut entreprendre l'exercice d'une profession sans solliciter l'autorisation de ce dernier à l'exception des professions commerciales, puisque subsiste l'article 4 du Code du commerce. De plus, pour faire lever l'opposition du mari, la femme peut faire valoir ses droits devant le tribunal statuant en chambre du conseil, conformément aux alinéas suivants de l'article 216. Si la loi nouvelle confie à la femme la possibilité de vaincre l'opposition injustifiée du mari à l'exercice d'une profession séparée, l'innovation est mince, car le mari, jusqu'à ce jour, ne tirait son pouvoir que de la jurisprudence. Il le voit consacrer en même temps que sa femme obtient le droit de le contredire.

Nous avons précédemment étudié à propos des impôts cédulaires², et les mêmes considérations s'appliquent à tous les impôts professionnels, les conséquences fiscales de

1. *Supra*, n° 100 et suiv.

2. *Supra*, n° 63.

l'autorisation maritale. La législation nouvelle ne paraît pas devoir modifier profondément nos conclusions, à savoir que, s'agissant d'une situation de fait, des règles précises ne peuvent être posées pour décider si, dans chaque cas particulier, la femme se livre à une profession séparée ou travaille comme préposée de son mari. Toutefois, il semble que l'Administration soit actuellement fondée à prétendre que la femme exerce une profession pour son propre compte puisque l'autorisation du mari n'est plus exigée ; il pourra être fait utilement état à cet égard, en ce qui concerne spécialement les professions pour lesquelles cette formalité est nécessaire, de l'inscription au registre du commerce. Par ailleurs, au cas de litige, la charge de la preuve incombera au mari.

La loi dispose en outre que « l'opposition valable du mari est une cause de nullité des engagements professionnels contractés par la femme ». Elle attribue ainsi à l'opposition du mari un effet immédiat,¹ mais non rétroactif. En effet, si la femme est libre sans autorisation maritale d'exercer une profession, elle s'oblige valablement pour les besoins de celle-ci. Sa capacité est seulement diminuée, pour l'avenir, à compter du jour où le mari manifeste la volonté d'interdire à la femme de continuer ses opérations. Nous pensons cependant que cette disposition est dénuée de conséquences au point de vue fiscal. A cet égard, outre que la créance d'impôt n'est pas un engagement librement consenti mais bien une obligation légale, la seule question qui se pose est celle de savoir si l'opposition du mari est ou n'est pas respectée ; dans cette dernière hypothèse, la femme se place elle-même dans une situation de fait dont elle doit supporter toutes les charges et notamment les contributions¹.

La loi du 18 février 1938 consacre encore certaines réformes d'une importance plus restreinte. C'est ainsi que, en ce qui concerne la procédure du divorce, le juge qui, par l'ordonnance permettant de citer, autorise l'époux demandeur à résider séparément, ne doit plus indiquer le lieu de sa

1. *Supra*, n° 63.

résidence provisoire s'il s'agit de la femme. Il s'ensuit que la femme peut, comme antérieurement le mari, demeurer où elle désire. De même la suppression des articles 381, 399 et 400 du Code civil améliore la condition de la femme en matière de puissance paternelle et de tutelle. Enfin, la prescription de l'action en nullité ou en rescision des conventions qui s'accomplissait en principe par un délai de six ans courant du jour de la dissolution du mariage pour les actes passés par les femmes mariées non autorisées, a maintenant pour point de départ, dans le cas de violence, le jour où elle a cessé, dans le cas d'erreur ou de dol, le jour où ils ont été découverts.

Sans doute, la loi du 18 février 1938 améliore d'une façon certaine la législation précédente. Mais elle est loin de constituer une charte d'affranchissement de la femme mariée. Il ne faut pas, ainsi que l'énonce la circulaire du ministère de la Justice, en date du 21 février 1938¹, prétendre que le nouveau texte « consacre la pleine capacité de la femme mariée » ; une telle prétention est erronée et confond la « pleine capacité » et « le plein exercice de la capacité ». D'ailleurs, l'article 215 du Code civil, dans sa rédaction actuelle, décide que les restrictions à cet exercice ne peuvent résulter que de limitations légales ou du régime matrimonial que la femme a adopté et ces exceptions sont d'une importance d'autant plus considérable que les règles relatives aux régimes matrimoniaux n'ont précisément reçu aucune modification.

Le projet primitivement élaboré par M. René Renoult contenait une réforme plus complète ; mais elle a dû être différée devant la résistance du Sénat.

Aussi une refonte de notre droit civil et de notre droit fiscal est-elle toujours indispensable et urgente. La puissance maritale, attentatoire à la dignité de la femme a été mise en échec : l'œuvre entreprise doit être poursuivie.

Nous pensons que quel que soit le régime matrimonial adopté par les époux, la femme doit conserver le plein

1. *J.O.*, des 21 et 22 février 1938, p. 2148.

exercice de sa capacité civile. D'autre part, la résidence des époux ou le domicile conjugal doivent être fixés d'un commun accord : rien ne justifie la prééminence accordée au mari. Enfin, on ne peut, raisonnablement, refuser à la femme le droit d'exercer librement la profession qui lui convient. La liberté du travail, l'indépendance économique sont aussi précieuses pour la femme que pour le mari. L'une et l'autre sont également aptes à discerner et à respecter les intérêts des enfants et ceux du ménage.

BIBLIOGRAPHIE

- ALLIX (E.). — *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française* 5^e édit., Rousseau et C^{ie}, Paris, 1927.
- ALLIX (E.) et LECERCLÉ (M.). — *Traité théorique et pratique de l'impôt sur le revenu*, Rousseau et C^{ie}, Paris, 1926. 1^{er} Supplément, 1926. — 2^e Supplément, 1930.
- ARMILHON. — *Drs répercussions civiles des innovations fiscales*, thèse, Paris, 1923.
- BERTHELÉMY (H.). — *Traité élémentaire de droit administratif*, 10^e édit., Rousseau et C^{ie}, Paris, 1926.
- BESSON (E.). — *Traité de l'impôt cédulaire et de l'impôt général sur le revenu*, Dalloz, Paris, 1922.
- BICHOT (J.). — *L'autonomie de la responsabilité du fait des choses et du fait d'autrui devant la jurisprudence contemporaine*, thèse, Dijon, 1933.
- BINET (P.). — *Les grands problèmes juridiques de l'impôt sur le revenu*, P. Dupont, Paris, 1926.
- BIROT. — *Des atteintes à la saisine héréditaire par la loi fiscale*, thèse, Paris, 1928.
- BLANCHON et de CELLES. — *Dictionnaire des percepteurs*, nouvelle édition par Courtés, Dupont, Paris, 1933.
- BOCQUET (L.). — *L'impôt sur le revenu cédulaire et général*, 4^e édit., *Gazette du Palais*, Paris, 1933. Supplément, 1936.
- CAILLAUX. — *Les impôts sur le revenu*, Berger-Levrault, Paris, 1910.
- CHAMPION. — *De l'établissement de l'impôt général sur le revenu dans le cas de divorce ou de séparation de corps*. Etude. Dup., 1933, p. 65 et suiv.
- CHENON. — *Histoire générale du droit français public et privé*, Paris, Sirey, 1926.
- COLIN (Ch.). — *La notion du revenu en matière de législation fiscale*, thèse, Paris, 1924.
- COLIN (J. de VERDIÈRE). — *De la présomption de fraude fiscale édictée par l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 contre les ventes de nues-propriétés faites à un héritier présomptif*, D.H. Chronique, 1932, p. 17 et suiv.
- COLIN (A.) et CAPITANT (H.). — *Cours élémentaire de droit civil français*, 7^e édit., Dalloz, Paris, 1932.
- CROIZAT (C.). — *La notion de fruits en droit privé et la notion de revenus en droit fiscal*, Dalloz, Paris, 1926.
- DEMANTE et COLMET de SANTERRE. — *Cours analytique de Code civil* 2^e édit., Plon et C^{ie}, Paris, 1883.
- DESSART. — *La contribution des patentes*, Berger-Levrault, Paris, 1908.
- DEVAUX (J.). — *Exonération de l'impôt foncier au bénéfice des immeubles nouvellement construits et son application aux taxes locales spéciales*. Etude, le *Tableau fiscal et juridique*, 1937, p. 228 et suiv.

- ESMEIN (A.). — *Cours élémentaire d'histoire du droit français*, 15^e édit., Sirey, Paris, 1912.
- FROGER (R.). — *Le privilège du Trésor en matière de contributions directes*, thèse, Paris, 1924.
- GÉNY (F.). — *Méthode d'interprétation et sources en droit privé positif*. A. Chevalier Maresq et C^{ie}, Paris, 1899.
- *Science et technique en droit privé positif, Nouvelle contribution à la méthode juridique*, Sirey, Paris, 1915.
- « Le particularisme du droit fiscal », *Mélanges Carré de Malberg*, Sirey, Paris, 1933.
- GIRAULT (A.). — *Manuel de législation financière*, Sirey, Paris, 1925.
- GOTHOT. — *Cours de droit fiscal*, 2^e édit.
- HATIEZ. — *De la contravention fiscale (contributions indirectes), devant la juridiction répressive*, Sirey, Paris, 1918.
- HAURIOU (M.). — *Précis de droit administratif et de droit public*, 11^e édit., Sirey Paris, 1927.
- JOSSERAND. — *Cours de droit civil positif français*, Sirey, Paris, 1932
- LALOU (H.). — *Les contrats de mariage sans déclaration d'apports*, D.H., *Chronique*, 1926, p. 37 et suiv.
- *Droit fiscal contre droit civil*, D.H., *Chronique*, 1927, p. 9 et suiv.
- LECERCLÉ (M.). — *La taxe à la production*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1937.
- LEROY-BEAULIEU (P.). — *Traité de la science des finances*, 2^e édit., Guillaumin et C^{ie}, Paris, 1879.
- LESCARRET (R.). — *Guide du recouvrement et des poursuites*, 2^e édit., Berger-Levrault, Paris, 1936.
- MAGUERO. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques*, 2^e édit., Paris, 1909.
- *Répertoire fiscal. Taxe sur le chiffre d'affaires*, Paris, 1933.
- PLANIOU et RIPERT. — *Traité pratique de droit civil français*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1926.
- *Traité élémentaire de droit civil*, 11^e édit., Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 1928.
- POUILHÉS. — *Une déformation fiscale du droit civil, l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925*, thèse, Toulouse, 1933.
- Rédacteurs du *Journal de l'enregistrement et des domaines*. — *Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèques*, Marchal et Billard, 4^e édit., Paris, 1907. Supplément, 1930.
- SAVATIER (R.). — *Commentaire de la loi fiscale du 29 avril 1924 « Lois nouvelles »* 1924.
- *Le partage et les récentes lois fiscales*, D.H., *Chronique*, 1926, p. 41 et suiv.
- *La responsabilité du fait des choses que l'on a sous sa garde a-t-elle pour pendant une responsabilité des personnes dont on doit répondre*, D.H. *Chronique*, 1933, p. 81 et suiv.
- SÉLIGMAN (R.A.). — *Essais sur l'impôt* traduction française par Louis Suret Girard et Brière, Paris, 1914.
- TARDIEU. — *Traité théorique et pratique des contributions directes*, Dalloz, Paris, 1896.
- *Traité théorique et pratique des patentes*, Dalloz, Paris, 1902.
- TISSIER (P.). — *La contribution foncière*. Librairie des Juris-classeurs, édit., Godde, Paris, 1928.

- TROTABAS (L.). — *Les rapports du droit fiscal et du droit privé*, D.H., *Chronique*, 1926, p. 29.
- *La nature juridique du contentieux fiscal en droit français*, *Mélanges Maurice Hauriou*, Sirey, Paris, 1926.
- *Précis de science et législation financières*, 4^e édit., Dalloz, Paris, 1926.
- « La famille et l'égalité fiscale dans les impôts sur le revenu », *Revue de science et législation financières*, juillet à septembre 1927.
- VACQUIER. — *La saisine héréditaire et les lois fiscales modernes*, thèse, Paris, 1927.
- VIDAL (G.). — *Cours de droit criminel et de science pénitentiaire*, 7^e édit., par J. Magnol, Rousseau et C^{ie}, Paris, 1928.
- VIERNE (R.). — *Le statut fiscal de la famille en matière d'impôt général sur le revenu*, thèse, Grenoble, 1929.
- VIOLLET. — *Histoire des institutions politiques et administratives de la France*, Paris, 1903.
- WAHL (A.). — *Traité de droit fiscal*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, t. I, 1902, t. II, 1903, t. III, 1906.
- *Précis théorique et pratique de droit commercial*, Sirey, Paris, 1922.
- *Juris-Classeur fiscal*, Collection des juris-classeurs, Paris.
-

TABLE ANALYTIQUE DES MATIÈRES

Introduction	1
CHAPITRE PREMIER. — Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale en droit privé	1
1. Des conventions matrimoniales	1
2. Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime de la communauté légale	4
3. Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime de la communauté réduite aux acquêts	9
4. Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime sans communauté	9
5. Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime de séparation de biens	10
6. Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale sous le régime dotal	13
7. De l'appréciation générale de ce système	15
CHAPITRE II. — Des dettes de la femme et de la responsabilité maritale en droit fiscal	18
<i>Section I. — Du droit fiscal</i>	18
8. De la définition du droit fiscal	18
9. Des divisions du droit fiscal	22
10. Théories diverses sur la distinction entre les impôts directs et les impôts indirects	22
11. Du critérium proposé	33
<i>Section II. — Des rapports du droit fiscal et du droit privé</i>	41
12. Théorie de l'autonomie du droit fiscal	41
13. Théorie de la subordination du droit fiscal au droit privé	43
14. Du particularisme du droit fiscal	45
<i>Section III. — Des dettes de la femme et de la responsabilité du mari en droit fiscal</i>	48

TITRE I DES IMPOTS DIRECTS

N° 1. — DES ANCIENNES CONTRIBUTIONS

CHAPITRE PREMIER. — De la contribution foncière	51
16. De l'historique de la contribution foncière	51
17. Du débiteur de l'impôt	52
18. De l'influence des conventions matrimoniales	53

<i>Section I. De la communauté légale ou réduite aux acquêts</i>	53
19. Des biens communs	53
20. Des biens propres de la femme	54
21. Des clauses attribuant à la femme l'administration de ses biens propres et la jouissance de la totalité ou d'une partie de leurs revenus	54
22. De la détermination des limites de la période pendant laquelle le mari est imposable	55
<i>Section II. — Du régime sans communauté</i>	57
23. De l'imposition au nom du mari	57
<i>Section III. — Du régime de séparation de biens</i>	58
24. De l'imposition au nom de la femme	58
25. Des cas où le mari administre les biens de la femme	60
26. De la rétroactivité du jugement prononçant la séparation de biens	60
27. De la cessation pendant le mariage de la séparation de biens ...	62
<i>Section IV. — Du régime dotal</i>	63
28. Des biens dotaux	63
29. Des clauses attribuant à la femme l'administration des biens dotaux et la jouissance de la totalité ou d'une partie de leurs revenus	63
30. De la détermination des limites de la période pendant laquelle le mari est imposable à raison des biens dotaux	64
31. Des biens paraphernaux	64
32. Des modifications conventionnelles à la situation des biens paraphernaux	64
33. De la société d'acquêts jointe au régime dotal	65
<i>Section V. — Des biens réservés</i>	66
34. De l'imposition au nom de la femme	66
CHAPITRE II. — De la contribution mobilière	69
35. De l'historique de la contribution mobilière	69
<i>Section I. — De l'imposition des époux</i>	69
36. De l'imposition du mari pendant le mariage	69
37. Du logement commun	71
38. Des logements distincts	72
39. De l'imposition de la femme	74
<i>Section II. — De l'imposition des époux pendant l'instance en divorce ou en séparation de corps</i>	75
40. De l'influence des conventions matrimoniales sur l'établisse- ment de l'impôt.	75
<i>Section III. — De l'imposition des femmes veuves et séparées</i>	77
41. De l'application de l'article 243, 2 ^e alinéa, du Code général des impôts directs	77
CHAPITRE III. — De la contribution des patentes	79
42. De l'historique de la contribution des patentes	79
<i>Section I. — Du principe de la personnalité de la patente</i>	80
43. Du principe de la personnalité de la patente	80
44. Des dispositions spéciales relatives aux époux	82
45. De l'application de l'article 283 du Code général des impôts directs	83

<i>Section II. — De l'hypothèse où un seul des époux exerce une profession imposable</i>	87
46. De la profession exercée par le mari	87
47. De la profession exercée par la femme	87
48. De la profession exercée par la femme avec la collaboration de son mari	88
49. De la profession exercée par le mari avec la collaboration de sa femme	89
<i>Section III. — De l'hypothèse où chacun des époux exerce une profession imposable</i>	90
50. Du principe de l'imposition	90
51. De l'établissement	90
52. Des époux possédant plusieurs établissements	91
53. Des époux possédant un établissement unique	94
<i>Section IV. — De l'autorisation maritale</i>	96

N° II. — DES IMPOTS CEDULAIRES

CHAPITRE PREMIER. — De l'historique de la réforme fiscale	98
55. Des caractères des anciennes contributions directes	98
56. Des imperfections de notre système fiscal au XIX ^e et au début du XX ^e siècle	100
57. De l'évolution de l'impôt sur le revenu	101
58. De l'historique de la réforme fiscale	104
59. De l'étendue de la réforme	106
60. De la responsabilité maritale à l'égard des nouveaux impôts	108
CHAPITRE II. — Des personnes imposables	109
61. De l'établissement de l'imposition au nom de l'exploitant ou du bénéficiaire	109
62. De l'imposition des époux	110
63. Des effets de l'autorisation maritale	111
64. De l'hypothèse où la femme aide son mari qui seul exerce une profession	115
65. De l'hypothèse où l'un des époux peut être suppléé par l'autre dans l'exercice de ses fonctions	119
66. De la rente constituée au nom des deux époux	120
67. De l'opposition entre les anciennes contributions et les impôts cédulaires	122
CHAPITRE III. — Du salaire attribué par l'un des époux à l'autre 125	
68. Des appointements de la femme de l'exploitant	125
69. Des appointements du mari travaillant comme employé dans l'entreprise de sa femme	130
70. Des appointements alloués par une société à la femme d'un associé en nom ou d'un gérant de société à responsabilité limitée ...	131
CHAPITRE IV. — Des règles particulières aux sociétés à responsabilité limitée	133
71. De l'appréciation du nombre de parts possédées par les associés gérants	133

CHAPITRE V. — Conséquences de la dissolution du mariage	136
72. De la pension versée par le mari à la femme en instance de divorce ou de séparation de corps, divorcée ou séparée de corps . . .	136
73. De l'imposition des revenus dont les époux ont bénéficié au cours de l'année du décès de l'un d'eux	139
74. Caractère personnel du report d'un déficit d'exploitation	140

N° III. — DE LA TAXE A LA PRODUCTION

CHAPITRE UNIQUE. — De la taxe à la production	142
75. De l'historique de la taxe à la production	142
76. De la comparaison entre la taxe à la production et l'impôt sur les bénéfices des professions industrielles et commerciales	145
77. Du paiement de la taxe de 8 % par les producteurs et de la taxe de 2 % par les autres assujettis	147
78. Du paiement des droits par la femme	148
79. De l'autorisation maritale	149

N° IV. — DE L'IMPOT GENERAL SUR LE REVENU

CHAPITRE PREMIER. — De la notion de revenu en droit fiscal . . .	151
80. Du revenu et de la disposition du revenu	151
CHAPITRE II. — De l'imposition par foyer	154
<i>Section I. — Du principe de l'imposition par foyer</i>	154
81. Du principe de l'imposition par foyer	154
82. De la faculté de demander des impositions distinctes	159
<i>Section II. — 83. De l'application du principe général en ce qui concerne l'année de la célébration du mariage</i>	163
<i>Section III. — De l'application du principe général en ce qui concerne l'année de la dissolution du mariage ou de la séparation de corps</i>	166
84. De la dissolution du mariage par le décès de l'un des époux . . .	166
85. De la dissolution du mariage par le divorce et de la séparation de corps	170
86. Du revenu imposable des personnes non domiciliées en France .	172
CHAPITRE III. — De la détermination du revenu imposable et des charges à déduire du revenu global	176
87. De la pension alimentaire versée par un époux à l'autre et de la déduction des arrérages de rentes payées à titre obligatoire et gratuit	176
88. De l'imposition des fruits du capital commun restés dans l'indivision pendant l'instance en séparation de corps ou en divorce ou après la dissolution du mariage	179
89. De la conservation par la veuve de la part revenant à ses enfants majeurs dans les revenus de la succession de son mari	181
90. Des intérêts des emplois et récompenses dus par la communauté aux époux et des récompenses et indemnités par eux dues à la communauté	182
91. De la computation des impôts directs à déduire pour l'établissement de l'impôt général dû par un contribuable marié	182

CHAPITRE IV. — Des déclarations	186
92. De la déclaration des revenus imposables et des éléments considérés comme caractéristiques du train de vie des contri- buables	186
93. De la déclaration détaillée des avoirs à l'étranger	187
94. Des majorations d'impôt pour défaut ou insuffisance de déclaration	188

TITRE II

DES IMPOTS INDIRECTS

CHAPITRE UNIQUE. — Des impôts indirects	190
95-96. De l'enregistrement et du timbre	190-193
97. Du régime fiscal des valeurs mobilières	195
98. Des contributions indirectes	196
99. Des douanes	197

N° I. — DES DROITS DE MUTATIONS PAR DECES

CHAPITRE PREMIER. — Du paiement des droits et de la déter- mination des redevables	199
100. Du paiement des droits par les héritiers, donataires ou légataires	199
101. De la déclaration par le mari, administrateur des biens de sa femme de la succession à elle échue	200
102. De la déclaration souscrite par la femme séparée de biens et de la déclaration de la succession paraphernale dont la femme con- serve la libre administration	202
103. De la déclaration signée par les deux époux	202

CHAPITRE II. — Des droits en sus et de l'amende pour retard ...	204
104. De l'hypothèse où la production de la déclaration incombe au mari	204
105. De l'hypothèse où la production de la déclaration incombe à la femme	207

N° II. — DES DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE TIMBRE ET DES IMPOTS SUR LES VALEURS ET CAPITAUX MOBILIERS

CHAPITRE UNIQUE. — Du paiement des droits d'enregistre- ment et de timbre et des impôts sur les valeurs et capitaux mobiliers	208
106. Des textes légaux	208
107. Du paiement des droits dus par une femme mariée	209
108. Des sanctions fiscales	211

N° III. — DES CONTRIBUTIONS INDIRECTES ET DES DOUANES

CHAPITRE UNIQUE. — Du paiement des droits et de la détermi- nation des redevables	212
109-110. Des droits dus par la femme mariée	212-213

TITRE III
DU RECOUVREMENT, DU PRIVILEGE DU TRÉSOR
ET DES ACTIONS

CHAPITRE UNIQUE. — Du recouvrement, du privilège du trésor et des actions	215
111-112. De la contribution mobilière	215-217
113. De l'impôt général sur le revenu	221
114. De la contribution foncière	226
115. Des impôts professionnels	227
116. Des droits de mutations par décès, d'enregistrement et de timbre	229

TITRE IV
DES PEINES QUI SANCTIONNENT LA FRAUDE FISCALE

CHAPITRE UNIQUE. — Des peines qui sanctionnent la fraude fiscale	231
117-118. De la responsabilité maritale à l'égard des pénalités fiscales	231-233
CONCLUSION	237
119. Critique de la responsabilité maritale en droit fiscal	237

